

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Daňové úniky na DPH

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Martin Adámek**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr KOUT, CSc.

Znojmo, 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Daňové úniky na DPH zpracoval samostatně pod odborným vedením vedoucího bakalářské práce Ing. Petra Kouta, CSc., a že veškeré použité zdroje jsem uvedl v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30. 4. 2019

.....

Martin Adámek

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval svému vedoucímu Ing. Petru Koutovi, CSc. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Dále bych rád poděkoval své rodině za neustálou podporu.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Martin ADÁMEK
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Daňové úniky na DPH
Název (v angličtině)	Tax evasion of VAT

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je charakterizovat daňové úniky na dani z přidané hodnoty, popsat stávající nástroje proti daňovým únikům a následně navrhnout možnosti řešení k omezení daňových úniků.

Postup práce:

1. Zpracovat literární rešerši z oblasti daně z přidané hodnoty.
2. Katalogizovat a vymezit typy daňových úniků.
3. Analyzovat nástroje proti daňovým únikům.
4. Navrhnout opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty.

Metody: analýza, literární rešerše, indukce, deskripce, klasifikace, komparace

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BABČÁK, Vladimír, Anna ROMÁNOVÁ a Ivana VOJNÍKOVÁ. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, I. díl*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika, 2015, 380 s. ISBN 978-80-8152-303-8.
2. BÁRTA, Jan, Olga HOCHMANNOVÁ a Jiří ŠKAMPA. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015, 509 s. ISBN 978-80-7380-523-4.
3. SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019




Martin ADÁMEK
student


Ing. Petr KOUT, CSc.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá daňovými úniky na dani z přidané hodnoty. Cílem práce je charakterizovat daňové úniky na dani z přidané hodnoty, analyzovat některé stávající nástroje proti daňovým únikům a následně navrhnout možnosti řešení k omezení daňových úniků. Úvodní část práce popisuje princip fungování daně z přidané hodnoty, vymezení důležitých legislativních pojmů a druhů daňových úniků v současnosti. Další část se zabývá analýzou významných nástrojů proti daňovým únikům v tuzemsku. V závěrečné části práce je navrženo několik opatření, která by mohla eliminovat daňové úniky na DPH.

Klíčová slova: daňový únik, daň z přidané hodnoty, nástroje v boji proti únikům na DPH, karuselové podvody, daňový subjekt

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with tax evasion on value added tax. The aim of the thesis is to characterize tax evasion on value added tax, analyze some existing tools against tax evasion and subsequently propose solution to reduce the tax evasion. The introductory part describes the principle of functioning of value added tax, defines relevant legislative concepts and types of tax evasion currently used. The next part is focused on the analysis of important tools against tax evasion in the Czech Republic. In the final part of the thesis, several measures that could eliminate VAT evasion are proposed.

Key words: tax evasion, value added tax, tools against tax evasion of VAT, carousel frauds, tax payer

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	11
3.1.1	Předmět daně	11
3.1.2	Správce daně	12
3.1.3	Daňové subjekty	13
3.1.4	Daňové přiznání a zdaňovací období	14
3.1.5	Základ daně a sazba daně	14
3.1.6	Daňový doklad	16
3.1.7	Místo plnění	17
3.1.8	Uskutečnění plnění	18
3.1.9	Odpočet daně	19
3.1.10	Osvobození od daně	20
3.2	DAŇOVÝ ÚNIK	21
3.2.1	Příčiny vzniku daňových úniků	22
3.3	DRUHY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DPH	23
3.3.1	Fiktivní fakturace	24
3.3.2	Chybná kategorizace zboží či služeb	25
3.3.3	Nákupy pro vlastní potřebu nebo pro plnění osvobozená	25
3.3.4	Krácení příjmů	25
3.3.5	Karuselové podvody	26
3.3.6	Řetězové podvody	29
3.3.7	Nadhodnocené či fiktivní vývozy	29
3.3.8	Zastírání skutečných obchodních případů	29
3.3.9	Daňové úniky při dovozu a pořízení zboží	30
4	PRAKTICKÁ ČÁST	31
4.1	NÁSTROJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DPH	31
4.1.1	Režim přenesení daňové povinnosti	31
4.1.2	Kontrolní hlášení	34
4.1.3	Souhrnné hlášení a informační systém VIES	37
4.1.4	Elektronická evidence tržeb	38
4.1.5	Institut ručení dle ZDPH	40
4.1.6	Zajišťovací příkaz	47

4.2	NÁVRHY OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DPH	50
4.2.1	Všeobecný režim přenesení daňové povinnosti.....	50
4.2.2	Definitivní režim DPH	53
4.2.3	Opatření plátců DPH	55
4.2.4	Spolupráce s orgány činnými v trestním řízení	58
5	ZÁVĚR	59
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	60
6.1	MONOGRAFICKÉ ZDROJE.....	60
6.2	INTERNETOVÉ ZDROJE.....	61
7	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ	66
8	SEZNAM ZKRATEK.....	67

1 ÚVOD

Daňové úniky jsou bezesporu velmi významným problémem v globálním měřítku. Bakalářská práce je zaměřena konkrétně na daňové úniky na dani z přidané hodnoty především v České republice, ale mnohé reálie mají samozřejmě celoevropský přesah. Česká republika je členem Evropské unie od 1. 5. 2004, a tak je vázána v této oblasti nařízením Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Z této daně plynou nejvyšší příjmy státního rozpočtu, systém zahrnuje tisíce plátců a její základní princip s vrácením daně na vstupu přímo láká nepoctivé daňové subjekty k daňovým podvodům. Česká republika a celá Evropská unie přichází kvůli daňovým únikům o miliardy EUR ročně, což výrazně deformuje ekonomické prostředí. Závažným problémem rozhodně je, že Finanční správa nedisponuje takovými personálními kapacitami, aby prověřila všechny pochybné obchodní transakce, a zároveň sami organizátoři nejvýznamnějších daňových úniků na DPH disponují znalostmi postupů Finanční správy a jsou schopni okamžitě reagovat na zaváděné nástroje k omezení daňových úniků.

Teoretická část bakalářské práce popisuje legislativní úpravu daně z přidané hodnoty a snaží se nastínit příčinu daňových úniků. Následuje vymezení jednotlivých druhů daňových úniků na dani z přidané hodnoty, jako jsou karuselové a řetězové podvody, nadhodnocené či fiktivní vývozy, zastírání skutečných obchodních případů, krácení příjmů, fiktivní fakturace, chybná kategorizace zboží či služeb, daňové úniky při dovozu a pořízení zboží a nákupy pro vlastní potřebu nebo pro plnění osvobozená.

Praktická část bakalářské práce se zabývá podrobnou analýzou nejvýznamnějších nástrojů proti daňovým únikům v tuzemsku. Jedná se o kontrolní hlášení, elektronickou evidenci tržeb, institut ručení dle zákona o dani z přidané hodnoty, zajišťovací příkaz, režim přenesení daňové povinnosti, souhrnné hlášení a systém VIES. Příslušné podkapitoly obsahují i hodnocení dosavadní úspěšnosti jednotlivých nástrojů z dostupných údajů Finanční správy.

Závěrem bakalářské práce je navrženo několik opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty, která by po jejich zavedení mohla eliminovat množství nebo celkovou výši daňových úniků na DPH.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Primárním cílem bakalářské práce je na základě analýzy daňových úniků na dani z přidané hodnoty a již zavedených nástrojů proti těmto únikům navrhnout další opatření, která by je mohla úspěšně omezit.

V teoretické části bakalářské práce bude zpracována literární rešerše z oblasti daně z přidané hodnoty, aby čtenář získal legislativní základ k pochopení dané problematiky. Podkladem pro tuto část práce bude především odborná literatura a příslušné zákonné normy. V této části budou též vymezeny možné důvody, z jakých se daňové subjekty vůbec dopouštějí daňových úniků. Následovat bude zevrubná katalogizace a klasifikace druhů jednotlivých daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Předmětné informace poskytnou čtenáři důkladnou přípravu a příslušnou kontinuitu s obsahem následujících kapitol.

Praktická část bude zahrnovat detailní analýzu a deskripci nejpodstatnějších nástrojů proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty zavedených tuzemskou Finanční správou. Obsahem bude i hodnocení efektivnosti jednotlivých nástrojů a jejich legislativní základ. Podkladem pro tuto část práce budou především příslušné zákonné normy, informace Generálního finančního ředitelství a data Ministerstva financí České republiky.

V rámci závěru praktické části bakalářské práce budou uvedeny eventuální další opatření k boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Některá z těchto opatření budou v tuzemsku pravděpodobně v nejbližší budoucnosti zavedena a budou vycházet z nařízení Evropské unie. Současně bude provedena a graficky znázorněna komparace stávajícího systému fungování karuselových podvodů a jeho eliminace po zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti. Náplní předmětné kapitoly bude i poskytnutí návodu či instrukcí poctivým daňovým subjektům k přijetí takových opatření, aby obhájili před správcem daně nárok na odpočet daně a vyvinili se případně z nevědomé účasti na daňových podvodech. Podkladem uvedené kapitoly bakalářské práce budou zejména rozhodnutí Soudního dvoru Evropské unie, Nejvyššího správního soudu České republiky a zprávy základních orgánů Evropské unie.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) účinného ode dne 1. 5. 2004 a dále vychází z nařízení Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Jedná se o nejdůležitější nepřímou daň v daňovém systému České republiky a zároveň o nejvýnosnější daň celkově. Příjem z DPH do státního rozpočtu za rok 2017 byl ve výši 266 miliard Kč, což bylo o cca 100 miliard Kč více než spotřební daně a též o cca 130 miliard více než jednotlivé inkaso z daně z příjmů právnických a fyzických osob. (MFČR, 2018)

Základní princip spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, kolik se k hodnotě přidá (Hálek, 2015, s. 16). V praxi to znamená, že podnikatel (plátce DPH) odvádí daň při prodeji statku či poskytnutí služby z jejich ceny, ale zároveň má nárok na vrácení daně ze zaplacené ceny dodavatelům (plátcům DPH) za pořízení souvisejících vstupů. Do státního rozpočtu se odvede pouze rozdíl mezi daní na výstupu a na vstupu. Nepřímost DPH je určena na základě toho, že daň platí konečný spotřebitel služby nebo statku, ale daň za něho odvádí podnikatel registrovaný k DPH.

3.1.1 Předmět daně

Předmět DPH je definován v § 2 ZDPH následovně:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
 1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Dále je zde definováno zdanitelné plnění, což je plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně.

Z výše uvedených bodů lze stanovit základní podmínky, při kterých je uskutečněné plnění předmětem daně, tj. za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku. Vymezení pojmů osoba povinná k dani, ekonomická činnost a místo plnění se zabývá tato práce v dalších podkapitolách.

Pojem úplata je definován v § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH, tj. částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, a je nutné, aby se úplata vázala přímo ke konkrétnímu plnění. Tato zásada může činit problémy u výjimek uvedených v § 13 a 14 ZDPH, kdy i plnění bezúplatná jsou považována za zdanitelná plnění (Ledvinková, 2015, s. 27), např. přemístění obchodního majetku plátcem do JČS a poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců.

Ustanovení § 2a ZDPH obsahuje detailní výčet plnění, na které se vztahuje vynětí z předmětu daně. V tomto je možné spatřit ohnisko některých problémů. Počet výjimek, které do předmětu daně nepatří, by měl být co nejnižší, aby byl zákon transparentní a prostor pro daňové úniky by se zmenšil. (Hálek, 2015, s. 16)

3.1.2 Správce daně

Správce daně a jeho pravomoc je vymezena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Dle ustanovení § 10 DŘ je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Správce daně dle § 11 DŘ vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá ke splnění povinností, zabezpečuje placení daní a dále pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.

3.1.3 Daňové subjekty

Subjekty daně lze rozdělit pod následující základní pojmy: osoba povinná a nepovinná k dani, plátce, skupina, identifikovaná osoba, osoba registrovaná k dani a zahraniční osoba.

Osoby povinné k dani jsou veškeré fyzické či právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. Touto osobou je ale i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud ovšem uskutečňuje ekonomické činnosti. Okruh těchto osob není nijak teritoriálně vymezen a jedná se tedy o jakoukoliv osobu povinnou k dani kdekoli ve světě vykonávající ekonomické činnosti. Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje i skupina osob podle § 5a ZDPH, tj. skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce (Ledvinková, 2015, s. 39). Osoby nepovinné k dani jsou pak osoby, které nejsou osobami povinnými k dani.

Z výše uvedené definice je zřejmá důležitost pojmu ekonomická činnost, který je podrobně vymezen v § 5 ZDPH. Ekonomická činnost je širší pojem než podnikání a zahrnuje i případy, které nevyžadují aktivní činnost, jako např. pronájem nebo zdržení se nějaké činnosti. (Bárta, Hochmanová a Škampa, 2015, s. 27)

Dle § 6 ZDPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tato osoba je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Ostatní zvláštní podmínky, kdy se stane osoba povinná k dani plátcem, jsou stanoveny v § 6b až 6f ZDPH. Důležité je i zmínit možnost dobrovolné registrace osoby povinné k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku v souladu s § 94a ZDPH.

V návaznosti na uvedený odstavec je vhodné vymežit definici obratu. Obratem se dle § 4a ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a ZDPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se však nezahrnuje úplata za dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, není-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

Dalším subjektem jsou identifikované osoby, které jsou definovány v § 6g až 6l ZDPH. Obecně jsou to osoby povinné k dani, které nejsou plátcem, nebo právnické osoby nepovinné k dani, které mají povinnost přiznat daň za podmínek vyjmenovaných v § 108 ZDPH. Tyto osoby mají rovněž přiděleno daňové identifikační číslo, ale mají ve srovnání s plátcem omezené povinnosti a práva, především nemají nárok na odpočet daně na vstupu. (Ledvinková, 2015, s. 53)

Osobou registrovanou k dani se zase rozumí osoba, jíž bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy a zahraniční osobou se rozumí osoba nemající na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu. Uvedené pojmy jsou definovány v § 4 ZDPH.

3.1.4 Daňové přiznání a zdaňovací období

Výchozím zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc dle § 99 ZDPH. Plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud splňuje podmínky uvedené v § 99a ZDPH, tj. především obrat za předcházející kalendářní rok nižší či roven 10 mil. Kč. Daňové přiznání je povinna podat každá osoba, které vznikla povinnost přiznat daň, což je uvedeno v § 101 ZDPH, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo ke vzniku této povinnosti. Je-li výsledkem daňového přiznání vlastní daňová povinnost, tj. daň na výstupu je vyšší než daň na vstupu, tak daň je splatná dle § 135 odst. 3 DŘ v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, je správce daně povinen ho bez žádosti do 30 dnů od jeho vyměření plátcovi vrátit v souladu s ustanovením § 105 ZDPH.

3.1.5 Základ daně a sazba daně

Základem pro výpočet daně z přidané hodnoty je dle § 36 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněné nebo od třetí osoby, bez daně samotné. Při přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté úplaty snižena o daň. Do základu daně se zahrnují také jiné daně (např. spotřební daň), poplatky, jiná peněžitá plnění, dotace k ceně, vedlejší výdaje (např. náklady na balení a přepravu), materiál přímo související s poskytovanou službou atd. Základ daně se také snižuje o slevu z ceny, pokud je poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Sazby daně u zdanitelného plnění jsou v České republice dle § 47 ZDPH následující:

- a) základní sazba daně 21 %,
- b) první snížená sazba 15 %,
- c) druhá snížená sazba 10 %.

U zboží a služeb se uplatňuje základní sazba, pokud zákon nestanoví jinak. Zboží a služby, u kterých se uplatňuje první snížená sazba daně, jsou uvedeny v příloze č. 2 a č. 3, (např. potraviny včetně nápoje, rostliny a semena, ubytovací služby, stravovací služby) a dále u tepla a chladu. Zboží, u kterého se uplatňuje druhá snížená sazba daně, je uvedeno v příloze č. 3a (např. kojenecká výživa, vymezené mlýnské výrobky, tištěné knihy). U služeb uvedených v příloze č. 2a se uplatňuje druhá snížená sazba daně (pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel s výjimkou osobní dopravy lyžařskými vleky a vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel). První snížená sazba daně se též uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací na dokončené stavbě pro bydlení a pro sociální bydlení dle § 48 ZDPH a při poskytnutí stavebních nebo montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení dle § 49 ZDPH. Uvedené ustanovení zahrnuje i uplatnění první snížené sazby u dodání stavby včetně pozemku, práva stavby a jednotky pro sociální bydlení.

V níže uvedené tabulce lze zjistit, že sazby daně v České republice se mění relativně často, což určitě nepřispívá ke správnosti vykazování daně daňovými subjekty a její kontroly správcem daně.

Tabulka 1: Historický vývoj sazeb DPH v ČR

Období	základní sazba	snížená sazba	druhá snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	–
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %	–
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %	–
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	–
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	–
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	–
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	–
1. 1. 2015 –	21 %	15 %	10 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Gola, 2017

3.1.6 Daňový doklad

Daňovým dokladem je podle ustanovení § 26 ZDPH písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně a může mít jak listinou tak elektronickou podobu. Uvedené podmínky jsou vymezeny v ustanoveních § 26 až § 35a ZDPH a vznikly novelou ZDPH účinnou od 1. 1. 2013 z důvodu implementace směrnice Rady 2010/45/EU o pravidlech fakturace. K tomuto vznikla Informace GFŘ č. j. 10148/13/7001-21000-506729 zabývající se problematikou daňových dokladů po této novele a to zejména z pohledu zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu, jeho čitelnosti a dalších operací s doklady, tj. jejich uchováním a případnou konverzí. Tyto vlastnosti jsou také základním předpokladem pro uznatelnost daňového dokladu jako takového. Daňový doklad se všemi zajištěnými vlastnostmi ve smyslu ZDPH je, až na výjimky, jednou ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (Informace GFŘ, 2013). Dle ustanovení § 29 ZDPH jsou stanoveny povinné náležitosti daňového dokladu následovně:

- a) označení osoby, která uskutečňuje plnění,
- b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,
- c) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- e) evidenční číslo daňového dokladu,
- f) rozsah a předmět plnění,
- g) den vystavení daňového dokladu,
- h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu,
- i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- j) základ daně,
- k) sazbu daně,
- l) výši daně; tato daň se uvádí v české měně.

Daňový doklad musí obsahovat rovněž údaje o odkazu na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně, údaj „vystaveno zákazníkem“, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu, a případně údaj „daň odvede zákazník“, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

3.1.7 Místo plnění

Místo plnění je důležitým hlediskem při přeshraničních plněních a při každém takovém plnění je třeba místo plnění identifikovat. Dle toho následně musí daňový subjekt použít fakturační režim či vykázat příslušné tvrzení. „Správné určení místa plnění je důležité k tomu, abychom věděli, jestli dané plnění bude předmětem daně“ (Hálek, 2015, s. 25).

Místo plnění dle jednotlivých jeho druhů je vymezeno v § 7 až 12 ZDPH. Nejdůležitější ustanovení pro stanovení místa plnění při dodání zboží pro potřeby této práce jsou uvedena v § 7 odst. 1 a 2 ZDPH, tj. místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje a místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Dále existují zvláštní podmínky pro určení místa plnění při dodání zboží s instalací nebo montáží, na palubě letadla, lodě nebo vlaku během přepravy osob, nemovitosti, plynu, elektřiny, tepla nebo chladu a zasílání zboží.

Základní určení místa plnění při poskytnutí služby je vymezeno v § 9 odst. 1 a 2 ZDPH, tj. místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo, ale pokud je tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna (za tuto provozovnu se považuje organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje). Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo, ale pokud je tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Samozřejmě i zde existují výjimky z tohoto pravidla a ty jsou definovány v následujících ustanoveních § 9a až 10i ZDPH.

Dále je vhodné uvést místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu. Pro potřeby této práce je postačující primární stanovení místa plnění dle § 11 odst. 1 ZDPH, tj. za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Závěrem je vhodné zmínit § 12 ZDPH a stanovení místa plnění při dovozu zboží. Dle odst. 1 je místem plnění při dovozu zboží členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie.

3.1.8 Uskutečnění plnění

V této podkapitole jsou definovány úzce propojené pojmy jako uskutečnění plnění a povinnost přiznat nebo zaplatit daň. Zde je dostačující se zaměřit jen na uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku při dodání zboží a poskytnutí služby, uskutečnění osvobozeného plnění při dodání zboží do JČS, uskutečnění plnění při dovozu zboží, uskutečnění plnění při dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko a uskutečnění zdanitelného plnění při pořízení zboží z JČS a jejich související povinnost příslušnou daň přiznat nebo zaplatit či v případě uskutečnění některých plnění pouze tato plnění přiznat.

Dle § 20a ZDPH povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty. To neplatí, není-li zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě. Co lze ale považovat za uskutečnění zdanitelného plnění? Zde jsou alespoň 2 základní příklady. Při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle § 13 odst. 1 ZDPH, tj. dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. Pro stanovení dne uskutečnění plnění u plnění osvobozených od daně platí výše uvedené i všechny další odstavce § 21 ZDPH obdobně.

V § 22 ZDPH je uvedeno, kdy vzniká povinnost přiznat uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, a to k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, je plátce povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu.

Při dovozu zboží dle § 23 ZDPH je nejčastěji zdanitelné plnění uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu, dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, nebo konečného užití. V tomto ustanovení je vymezeno více případů, ale pro potřeby této práce není nutné další uvádět.

V souladu s ustanovením § 24a ZDPH při poskytnutí služby nebo dodání zboží s místem plnění mimo tuzemsko vzniká povinnost přiznat plnění ke dni uskutečnění tohoto plnění, pokud se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Uvedená plnění se považují za uskutečněná dnem uskutečnění plnění stanoveným podle § 21 ZDPH.

Ze znění § 25 ZDPH je vynecháno v této práci ustanovení o přemístění zboží plátcem nebo osobou registrovanou k dani v JČS do tuzemska. Při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku vzniká plátcovi nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká plátcovi nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu. Pořízení zboží z jiného členského státu se považuje za uskutečněné dnem, ke kterému by bylo uskutečněno zdanitelné plnění při dodání zboží podle § 21 ZDPH.

3.1.9 Odpočet daně

Možnost plátce uplatnit odpočet daně na vstupu je základní příčinou většiny druhů úniků na DPH, jak bude ještě rozvedeno v dalších podkapitolách teoretické části práce.

„Podstatou je postupný odpočet daně u každého článku řetězce, kdy u každého článku je zdaněna přidaná hodnota zboží či služby a každý článek po odpočtu odvede svoji vzniklou daňovou povinnost sám za sebe správci daně“ (Hálek, 2015, s. 57). Tuto definici je potřeba doplnit o možnost, že plátcovi v případě vyššího odpočtu daně na vstupu oproti výši daně na výstupu může vzniknout nadměrný odpočet.

Obecně platí, že plátcovi je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění taxativně vyjmenovaných v § 72 odst. 1 ZDPH.

Dle § 72 odst. 2 ZDPH se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona. Protože zákonodárce použil pojem daň uplatněná podle tohoto zákona, znamená to, že již není možné uplatnit nárok na odpočet daně, která byla stanovena chybně. Na odběratele jako příjemce plnění a daňového dokladu se tak přesouvá povinnost kontroly správně uplatněné daně. (Ledvinková, 2015, s. 235)

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovuje ustanovení § 73 ZDPH, které vymezuje různé situace. Základní podmínkou při odpočtu daně je povinnost mít daňový doklad a plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém je tato podmínka splněna. Primárně nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl.

V následných § 74 až 79c ZDPH jsou stanoveny typy úprav odpočtů ve specifických případech. Například se jedná o odpočty v poměrné výši, tj. použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, či krácené výši, tj. použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1 ZDPH, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, a úpravy odpočtu při změně režimu.

3.1.10 Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozeny dva typy plnění, které jsou definovány v § 51 ZDPH, tj. plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a v § 63 ZDPH, tj. plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.

Jako příklad plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně lze uvést např. poštovní a zdravotní služby, finanční, penzijní, pojišťovací činnosti, výchova, vzdělávání, ale i dodání a nájem nemovité věci při splnění stanovených podmínek.

Druhý typ osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně je pro tuto práci stěžejní. Právě osvobozená plnění dle § 64 a 66 ZDPH jsou zásadní pro další kapitoly věnované daňovým únikům a nástrojům jejich potírání.

Především ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH je základním kamenem karuselových podvodů. V tomto ustanovení je vymezena podmínka pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě (s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně) a to, že zboží musí být fakticky odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

V § 66 ZDPH je zase definováno osvobození od daně při vývozu zboží. Vývozem zboží se rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku nebo vnějšího tranzitu, nebo bylo zpětně vyvezeno. Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití. Výstup zboží z území Evropské unie je plátce povinen prokázat rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, nebo jinými důkazními prostředky v případě ústního celního prohlášení pro vývoz zboží.

3.2 Daňový únik

Než budou podrobně popsány jednotlivé druhy daňových úniků na DPH, bude v této kapitole definován pojem daňový únik obecně. Daňový únik je nejčastěji zkoumanou kapitolou daňového práva a i přesto je jeho vymezení nejisté a terminologicky nepřesné důsledkem rozmanitosti daňových deliktů, ale i jeho rozdílném použití u různých autorů. V širším pojetí lze chápat, že daňový únik nastává tehdy, jsou-li uplatněny postupy s cílem vyhnout se nějaké dani, ačkoli zákonodárce neměl tuto možnost na mysli. (Martinez, 1995, s. 7)

Z pohledu správce daně je daňovým únikem jakákoliv skutečnost, která má za následek neodvedení daně v souladu se stanoveným postupem a správní praxí a to například i postupem agresivního daňového plánování (daňové optimalizace) posouvajícím hranice zákonnosti, které nemusí být nezbytně nezákonnou praktikou (Sejkora, 2017, s. 71). Předmětem této práce je však zaměření se na nelegální únik a ne na daňovou optimalizaci, která všeobecně a i zde je chápána jako takové jednání daňového subjektu, kterým se snaží dosáhnout co nejnižší daně v souladu s příslušnými zákonnými předpisy, tj. legálně.

Daňový únik též nelze zaměňovat s termínem daňový podvod. Podvod je podřízený pojem, protože u daňových úniků se nemusí vždy jednat o vědomý akt, což se u podvodu předpokládá. Dále v textu práce je u charakteristik jednotlivých druhů daňových úniků uvedeno, že únik může být záměrný i nedbalostní.

3.2.1 Příčiny vzniku daňových úniků

Dle Martineze (1995, s. 29-31) obecné vysvětlení vzniku daňového úniku neexistuje a důvody se různí v závislosti na daňovém subjektu, který se daňového úniku dopouští. Dále zmiňuje například politické a ekonomické příčiny, ale i nedostatek občanské uvědomělosti, kdy poplatník ztrácí smysl pro daňovou povinnost a má tendenci „vystrojit se na válečnou stezku“, pokud má platit daně. To jsou však pouze faktory, které vzniku daňových deliktů napomáhají. Hlavní příčiny daňových úniků spatřuje především v koncepci a mechanismech daňového systému, který vystavuje poplatníka pokušení, a tím vede k podvodům téměř automaticky a zároveň stále zvyšující se odvody téměř nutí poplatníka mu odporovat.

Další faktory podílející se na vzniku daňových úniků jsou uvedeny níže a bylo by vhodné v rámci tvorby daňových předpisů či jejich novelizace a revize zákonodárci se zaměřit na uvedené faktory, jež vedou k nežádoucím daňovým únikům:

- a) **Ekonomické** – Vyspělost ekonomiky daného státu a též hospodářská situace ovlivňuje chování daňových subjektů ve vztahu k placení daní. V období hospodářské recese daňová povinnost zatěžuje daňové subjekty stále více, což podněcuje jejich snažení se tomuto zatížení vyhnout.
- b) **Legislativní** – Z důvodu právní jistoty je nutné mít oblast daní upravenou jednoznačnými a přehlednými právními předpisy. Pokud to tak není a orientace v předpisech je pro daňové subjekty náročná, vytváří se tak prostor pro daňové úniky.
- c) **Společensko-politické** – Lze uvažovat o tom, že daňový systém souvisí s politickou situací. Politická vůle a rozhodnutí mají na podobu daňových předpisů zásadní vliv. Daňové úniky můžeme pojmut také jako určitý nesouhlas daňových subjektů s prosazovanou daňovou politikou státu (Aktuálně můžeme určitě platnost tohoto tvrzení vztáhnout na politiku vlády spojenou s osobou Andreje Babiše jako ministra financí a následně předsedy vlády, kdy některé daňové subjekty v podstatě veřejně prohlašují, že neplní některé daňové povinnosti a daňový únik v nějaké podobě lze předpokládat.). Veřejnost je také spíše benevolentnější k posuzování daňových podvodů z pohledu jejich závažnosti.

- d) **Daňově-technické** – Specifickým institutem pro daňové právo je povinnost daňového subjektu daň vypočítat, stanovit, uplatnit korekční prvky atd., a také podat daňové přiznání, což s sebou nese riziko daňových úniků, ať už úmyslných nebo nedbalostních.
- e) **Psychologické** – Míra daňové zátěže se odráží v tzv. daňovém podráždění subjektu daně. Obecně se má za to, že pokud se zvýší daňová zátěž, sníží se vůle daňových subjektů platit daně a tím se tedy sníží celková suma vybraná z daní.
- f) **Etické a sociální** – Prostředí, v němž se politika a ekonomika stále mění, výrazná aktivita na pomezí šedé a také černé ekonomiky a nepotrestaná porušení daňověprávních předpisů, nepřispívá k etickému vystupování na poli daňového práva a způsobuje naprostý opak. (Babčák, Románová a Vojníková, 2015, s. 132-133)

Při přímém pohledu na mechanismus DPH se objeví jedna z hlavních příčin daňových úniků na této dani, a to je možnost odpočtu daně na vstupu. Martinez (1995, s. 39-40) tvrdí, že to je právě slabinou DPH. Vzhledem k tomu, že se DPH platí na výstupu po odečtení daně na vstupu, tak logicky existuje velké pokušení druhou z těchto položek navýšit. Ba je-li daň na vstupu zvýšena natolik, že přesáhne daň na výstupu, nejen že se žádná daň neplatí, ale rozdíl je daňovému subjektu dokonce vrácen. Jelikož daňové subjekty přiznávají vyšší daně samy, tak závisí správnost výše výběru daní na kvalitě kontrolních postupů správce daně.

3.3 Druhy daňových úniků na DPH

Předmětem této kapitoly je klasifikace daňových úniků na DPH. Pro potřebu této práce byly daňové úniky rozděleny do devíti podkapitol. Někteří autoři rozdělují daňové úniky ještě do skupin na základě společných znaků, např. Martinez (1995, s. 83-88) mluví o řemeslných a průmyslových daňových únicích. Řemeslný únik nespočívá ani tak v technickém způsobu provedení nebo ve velikosti, ale spočívá v osamocení pachatele. Řemeslný podvodník jedná sám, nebo alespoň ne v organizované skupině. Naopak průmyslový daňový únik připomíná skutkovou podstatou trestný čin podvodu a jeho znakem je vytvoření sítě subdodavatelů za účelem provádění fiktivních operací, na jejichž základě je možné získat od státu nadměrný odpočet.

Z pohledu správce daně lze začlenit jednotlivé daňové úniky do podobných skupin. V první skupině by to byly v našem dále uvedeném rozdělení podkapitoly 1 až 4. Znakem této skupiny je skutečnost, že daňové subjekty i po případném dodatečném doměření daně nadále fungují

a provozují ekonomickou činnost a to z toho důvodu, že hodnota jejich firmy je ve většině případů vyšší než výše doměřené daně. Případně disponují takovým obchodním majetkem, který lze podrobit exekuci k zaplacení dlužné částky. Ve druhé skupině jsou daňové subjekty, které organizovanou činností směřují k získání daňové výhody, tj. získání nadměrného odpočtu, k neuplatnění daně na výstupu nebo k nezaplacení daně. Znaky této skupiny jsou, že při následném dodatečném vyměření daňové povinnosti, je změněna vlastnická struktura, stávají se nekontaktními, likvidují důkazní materiály, případně akceptují dodatečně doměřenou daňovou povinnost s vědomím, že pro neexistující majetek nelze provést úspěšně exekuci a dojde k jejich zrušení.

3.3.1 Fiktivní fakturace

Uvedený typ daňového úniku využívají především plátcí se vzniklou vyšší vlastní daňovou povinností. Z praxe je ale možné vysledovat i plátce zvyšující touto formou úniku i nadměrný odpočet, čímž se ale vystavují riziku daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností ze strany správce daně. Tito plátcí zahrnují do daňových přiznání falešné přijaté daňové doklady a nárokují si daň na vstupu, které si samy pod hlavičkou cizí firmy vystaví nebo získají od daňového subjektu (plátce), který se tímto zabývá a ve skutečnosti k žádnému uskutečněnému zdanitelnému plnění nedojde.

Pod tento druh úniku lze zahrnout i odpočet daně od neplátce. Uvedený delikt vzniká nejčastěji chybou v účetnictví zapříčiněnou nepozorností, když si plátce uplatní daň z přijaté faktury vystavené neplátcem DPH.

Výše uvedenými způsoby lze odvést do státního rozpočtu jen zanedbatelnou část plátcem vybrané daně od jeho zákazníků. Od doby povinnosti podávat kontrolní hlášení, které bude popsáno v jiné kapitole této práce, již nejsou tyto způsoby úniku tak časté. Právě díky porovnání údajů z kontrolních hlášení příslušného dodavatele a odběratele, lze tyto nesrovnalosti odhalit včas před vyměření daňového přiznání.

3.3.2 Chybná kategorizace zboží či služeb

Jak již bylo uvedeno v této práci výše, tak aktuálně existují v daňovém systému ČR tři sazby DPH, což může vést k jejich nesprávnému přiřazení k příslušnému dodání zboží či poskytnutí služby. To se může dít záměrně či nedbalostně. Klasický případ je, že plátce pořizuje zdanitelná plnění v základní sazbě DPH a používá je k uskutečňování zdanitelných plnění ve snížené sazbě DPH, ačkoliv dle ZDPH musí být použita též základní sazba. Tímto postupem mu vznikne nadměrný odpočet, případně nižší vlastní daňová povinnost (při vysoké přidané hodnotě na výstupu).

3.3.3 Nákupy pro vlastní potřebu nebo pro plnění osvobozená

V této formě daňového úniku používá plátce přijatá zdanitelná plnění s uplatněným odpočtem daně na vstupu pro osobní spotřebu, aniž by odvedl daň na výstupu. Pokud plátce použije celé přijaté zdanitelné plnění pouze pro činnosti nesouvisející s ekonomickou činností, tak nárok na odpočet nemá. Pokud by ale dle § 75 ZDPH přijaté zdanitelné plnění použil zčásti jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně v poměrné výši nebo může zvolit uplatnění nároku na odpočet v plné výši, ale tu část přijatého zdanitelného plnění (netýká se dlouhodobého majetku), kterou použije pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, musí zdanit na výstupu.

Podobná situace může nastat při použití přijatého zdanitelného plnění s uplatněným odpočtem daně na vstupu pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Pokud plátce použije celé přijaté zdanitelné plnění pouze pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet, tak nemá nárok na odpočet daně na vstupu. Pokud by přijaté zdanitelné plnění použil zčásti pro plnění s nárokem a zčásti pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet, má povinnost krátit nárok na odpočet daně v souladu s § 76 ZDPH.

Ve všech uvedených případech a i v případech dalších úprav odpočtu dle § 77 až 79 c ZDPH se jedná o daňový únik, ať už je jednání plátce úmyslné či nedbalostní.

3.3.4 Krácení příjmů

Dalším celospolečensky známým druhem daňového úniku je krácení příjmů, tj. při uskutečněných zdanitelných plnění neuplatňuje plátce daň na výstupu. Může se jednat o případ, kdy plátce nevystaví svému odběrateli daňový doklad nebo doklad vystaví, ale daň nepřizná.

Většinou se jedná o obchodní vztah mezi plátcem-dodavatelem a odběratelem-osobou nepovinnou k dani, protože odběratel-plátce by vzhledem k možnosti nároku na odpočet daně daňový doklad požadoval. Mnohdy je dodavatel se svým odběratelem domluven, že mu daňový doklad nevystaví a poskytne mu slevu ve výši neodvedené DPH. Tento příklad se týká z větší části poskytování služeb a je jisté, že každý se s tímto již setkal ve svém životě, např. zednické práce, opravy automobilů, apod.

S výše uvedeným též souvisí podvod, kdy osoba povinná k dani dosáhne obratu k povinné registraci k dani z přidané hodnoty, ovšem v rozporu se svou registrační povinností se nezaregistruje a dále uskutečňuje plnění v rámci ekonomické činnosti, ze kterých neodvádí daň. (Sejkora, 2017, s. 95)

K vyřešení uvedených problémů (mimo jiné) mělo pomoci zavedení elektronické evidence tržeb, které bude probráno v jiné kapitole této práce.

3.3.5 Karuselové podvody

Karuselové či kolotočové podvody jsou nejpropracovanější ze všech druhů daňových úniků uvedených v této práci a pro správce daně jsou nejtěžší na odhalení a hlavně pak jejich prokázání. „Podle posledních odhadů Evropské komise činí daňové úniky na DPH v Česku 14 % z výběru této daně (údaj za rok 2016), což představuje zhruba 50 miliard korun“ (Vlková, 2018).

„Jedná se o druh daňové trestné činnosti, při které se pachatelé snaží získávat neoprávněně nároky na nadměrné odpočty DPH. Byť snahu vylákat nadměrné odpočty na DPH evidujeme již od zavedení této daně v roce 1993, tak karuselové podvody se typologií liší od jiných způsobů neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů. Za karuselový podvod se označuje jednání, kdy v uzavřeném okruhu společností minimálně ze dvou zemí se bez ekonomického účelu neustále přeprodává totožné zboží nikoliv z důvodu obchodní činnosti, ale pouze z toho důvodu, aby osoby řídící tyto obchody získaly nároky na nadměrné odpočty.“ (Koupil, 2014, s. 1)

Hlavním rozdílem oproti třeba řetězovému podvodu je ten, že zboží je prodáváno velkému počtu společností na domácím trhu pořizovatele, ale nakonec je prodáno mimo domácí trh do jiného členského státu. Tento proces se může opakovat mnohokrát se stejným zbožím, které vytváří takzvaný kolotoč. (Strémy a Hangáčová, 2017, p. 56)

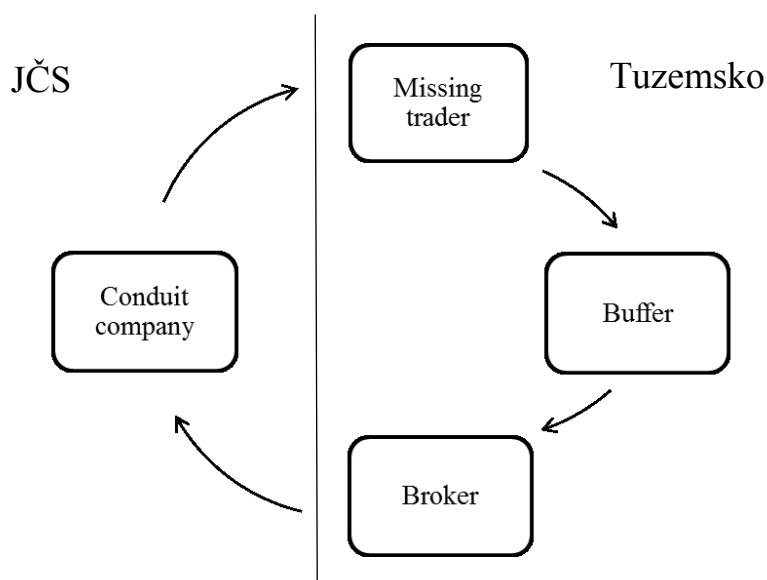
Součástí karuselového podvodu jsou tedy jednotlivé daňové subjekty, které mají svou specifickou funkci a též příslušné označení, jak je uvedeno níže.

- a) **Conduit company** – osoba registrovaná k dani (případně zahraniční osoba při vývozu a dovozu zboží), která uskutečňuje osvobozené plnění pro missing tradera do jiného členského státu, který má povinnost u pořízení zboží daň přiznat.
- b) **Missing trader** – plátce, který pořizuje zboží od conduit company. Poté tuzemskou daň na výstupu ve vazbě na uskutečněné zdanitelné plnění vůči dalšímu plátcovi-bufferovi (lze se setkat také s uskutečněným zdanitelným plněním přímo brokerovi) nevykáže v daňovém přiznání nebo vykáže, ale vyměřenou vlastní daňovou povinnost nezplatí a stává se nebo už je nekontaktní vůči správci daně. Jednatelům nebo majitelům těchto společností je většinou tzv. „bílý kůň“, tj. nedohledatelný cizinec nebo bezdomovec, který nemá o obchodní činnosti společnosti žádné povědomí.
- c) **Buffer** – plátce nebo častěji spíše plátcové, kteří mají zastříti přímou vazbu mezi missing traderem a brokerem, a to z důvodu ztížení odhalení podvodu. Tito plátcové podávají daňová přiznání nejčastěji s vykázanou nízkou vlastní daňovou povinností, kterou zaplatí. Se správcem daně spolupracují a staví se do pozice bezproblémového plátce. Někteří plátcové v pozici buffer mohou být do podvodu zapojeni neúmyslně a slouží organizované skupině k potvrzení dojmu „legality“ obchodních transakcí.
- d) **Broker** – plátce, který má za úkol inkasovat na konci tuzemského řetězce nadměrný odpočet a poté uskutečňuje osvobozené plnění dle § 64 nebo 66 ZDPH. Zboží pak pořizuje conduit company (nebo jiný vložený členek řetězce před touto osobou) a může ho znovu dodávat missing traderovi. Karuselový podvod tak opět začíná od začátku.

Předmětem obchodní transakce pro karuselový podvod je dodání zboží nebo poskytnutí služby a většinou se vyznačuje jedním nebo více z následujících znaků: dosahuje velkých prodejních obrátů (mobilní telefony), má vysoké prodejní ceny (emisní povolenky), jedná se o základní komodity (zemědělské produkty, drahé kovy), je těžko prokazatelné uskutečnění (marketingové služby), je snadné simulovat fiktivní plnění (stavební práce), je velmi likvidní (slitky kovů). Obchodní transakce mezi články řetězce nemusí být nutně faktické, mohou být i zcela fiktivní. (Hálek, 2015, s. 11)

Karuselový podvod v základě probíhá tak, že conduit company jako osoba registrovaná k dani v jiném členském státě dodá zboží osvobozené od daně missing traderovi v tuzemsku. Ten přizná v daňovém přiznání daň z pořízení zboží z JČS a zároveň uplatní nárok na odpočet daně, protože předmětné zboží prodá v tuzemsku jinému plátcovi-bufferovi. Daň na výstupu z této obchodní transakce též vykáže v daňovém přiznání, ale vzniklou vlastní daňovou povinnost neuhradí správci daně. Poté se stane nekontaktním, a jelikož je i nemajetný, dlužná daň je pro správce daně nevymahatelná. Buffer si u nákupu tohoto zboží uplatní nárok na odpočet daně a navýší cenu zboží o minimální marži a prodá dalšímu bufferovi či přímo brokerovi. Čím je více bufferů v řetězci, tím je pro správce daně složitější tento podvod odhalit. Buffer vždy přizná nákup i prodej zboží v daňovém přiznání a vzniklou často velice nízkou vlastní daňovou povinnost uhradí správci daně. Broker též uplatní nárok na odpočet daně z předmětného zboží a dodá zboží jako osvobozené od daně osobě registrované k dani v JČS, a to buď přímo opět dotyčné conduit company nebo jiné v této organizaci. Všechny články kolotočového řetězce zpravidla podávají kontrolní hlášení s řádnými údaji. Ziskem organizátorů je pak rozdíl mezi inkasovaným nadměrným odpočtem brokera a odvedenou vlastní daňovou povinností bufferů. Tento základní koloběh je zobrazen níže na obrázku 1. Samozřejmě existují karuselové podvody o desítkách či stovkách zapojených článků, kdy se jednotlivá plnění mohou štěpit mezi jednotlivé články a tím ztěžovat odhalení správcem daně.

Obrázek 1: Základní schéma karuselového podvodu



Zdroj: Vlastní práce autora

3.3.6 Řetězové podvody

Fungují podobně jako karuselové podvody na principu přítomnosti plátce typu missing trader (popsán výše) v organizovaném řetězci daňových subjektů předprodávajících si zboží, ale zboží existuje a je určeno pro koncového spotřebitele. Podvod se dělá z důvodu nižší ceny zboží na konci řetězce, kdy z důvodu neodvedení daně na výstupu plátcem typu missing trader si o tuto částku může konečný dodavatel snížit marži. Konečný dodavatel-plátce tak může nabídnout o několik procent nižší cenu pro své zákazníky a získat tím konkurenční výhodu.

3.3.7 Nadhodnocené či fiktivní vývozy

Tento exportní podvod je založen na podvodném jednání dodavatele zdanitelného plnění, který předstírá, že uskutečnil vývoz zboží na území třetí země, a z této transakce tak není povinen odvést daň, přestože ve skutečnosti uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku podléhající této dani, v nejlepším případě koncovému spotřebiteli, který nebude uplatňovat odpočet této daně. (Sejkora, 2017, s. 96)

Může se také jednat o situaci, kdy je zboží určené k vývozu získané za nižší cenu, která je poté uměle navyšována v řetězci spolupracujících plátců. Konečný plátce-vývozce má na konci řetězce zboží dle § 66 ZDPH osvobozeno od daně na výstupu a dále se o osud zboží již nestará, neboť získaný nadměrný odpočet mnohonásobně převyšuje pořizovací cenu tohoto zboží.

3.3.8 Zastírání skutečných obchodních případů

Je poskytnuta služba (např. reklama, úklidová práce apod.), která je fakticky provedena, ale ne plátcem uvedeným na daňovém dokladu, a to přes skutečnost, kdy dodavatel i odběratel zdanitelného plnění tvrdí, že služba byla deklarováným způsobem poskytnuta. Jedná se tedy v podstatě o fiktivní fakturaci, ale zdanitelné plnění bylo poskytnuto. Pokud správce daně prověřuje jednotlivé články řetězce, většinou zjistí, že jednotliví plátcí vykazují nízké vlastní daňové povinnosti či nadměrné odpočty. Pokud dokonce identifikuje osobu fakticky poskytující předmětnou službu, tak se v mnoha případech jedná o osobu zaměstnanou nelegálně či o neplátce daně. Pověštinou též slouží k úpravě (snížení) daňové povinnosti posledního dodavatele v řetězci těchto plnění. Takto může být dodáváno i zboží. Předcházet uvedenému lze zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, viz jiná kapitola této práce.

3.3.9 Daňové úniky při dovozu a pořízení zboží

V tomto případě je plátcí pořizováno zboží od osob registrovaných v jiných členských státech nebo dováženo ze třetích zemí, ale není v daňovém přiznání deklarováno a není tak přiznána daň na výstupu. Plátce poté zboží prodá v tuzemsku a z uskutečněných zdanitelných plnění přizná daň na výstupu a zároveň uplatní nárok na odpočet daně z fiktivního přijetí zdanitelných plnění v pododdílu B. 3. kontrolního hlášení, čímž optimalizuje výši vlastní daně. Jedná se o zneužití pododdílu B. 3. kontrolního hlášení, v němž plátce vykazuje veškerá přijatá plnění, u kterých uplatňuje nárok na odpočet daně s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně. Rizikem vykazování plnění v tomto pododdílu je to, že plátce v pozici odběratele zde nevyplňuje DIČ svých dodavatelů, čímž dochází ke ztrátě údajů o dodavatelsko-odběratelských vztazích a vzrůstá náročnost posouzení oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty plátcem. Tímto způsobem pak plátce může skrýt dovoz i neprocleného zboží ze třetích zemí (případně dovoz dle § 71g ZDPH, u kterého je povinen přiznat daň dle § 23 a 108 odst. 1 písm. f) ZDPH), a tím výrazně snížit daň na výstupu a vzniklou vlastní daň při prodeji dovezeného zboží. Po prodeji předmětného zboží je pak neodvedená daň součástí zisku osob podílejících se na podvodném jednání. Charakteristickým znakem je také nižší prodejní cena tohoto zboží.

Dle kontrolní akce NKÚ při porovnávání hodnot vykázaného dovozu v daňových přiznáních plátců s hodnotou dovozu propuštěného celními orgány plátcům byl zjištěn rozdíl ve výši 455 miliard Kč za období let 2008 až 2010. Při aplikaci průměrné sazby DPH z daňových přiznání znamená tento rozdíl daňové úniky ve výši cca 20 miliard Kč ročně. (MFČR, 2013)

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Nástroje proti daňovým únikům na DPH

V této části práce je postupně provedena analýza jednotlivých nejdůležitějších nástrojů proti daňovým únikům, které má Finanční správa k dispozici. Některé nástroje byly v tuzemsku zavedeny po vzoru jiných členských států EU. Každý z předmětných nástrojů slouží v různé efektivitě, což Finanční správa vyhodnocuje, a je obsaženo v příslušné podkapitole.

4.1.1 Režim přenesení daňové povinnosti

Režimu přenesení daňové povinnosti je věnována Hlava IV ZDPH obsahující ustanovení § 92a až 92i. Základní vymezení je uvedeno v § 92a ZDPH. Princip předmětného režimu (tzv. reverse charge mechanismus) spočívá v tom, že plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a při splnění podmínek pro nárok na odpočet daně má zároveň možnost jej uplatnit. Dodavatel tak fakturuje odběrateli uskutečnění zdanitelného plnění bez daně na výstupu a odběratel je povinen doplnit správnost výše daně v evidenci pro účely DPH. Předmětný režim je použitelný pouze pro zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku ve vztahu mezi plátcí a pro neplátce DPH se nikdy nepoužije. Zároveň pokud plátce jako příjemce zdanitelného plnění ke dni jeho uskutečnění nejedná jako osoba povinná k dani, nebude režim použit.

V případech pochybností, zda zdanitelné plnění spadá do režimu přenesení daňové povinnosti, může daňový subjekt požádat o závazné posouzení Generální finanční ředitelství upravené v § 92h a 92i ZDPH nebo pokud dodavatel i odběratel mají důvodně za to, že toto plnění podléhá přenesení daňové povinnosti a režim použijí, je považováno toto plnění za podléhající tomuto režimu. Pokud by však dodavatel uskutečnil zdanitelné plnění, u kterého je povinen použít přenesení daňové povinnosti, a vystavil daňový doklad v běžném režimu s daní, tak odběrateli nevzniká nárok na odpočet daně na vstupu, protože daň není uplatněna podle ZDPH (viz ustanovení § 72 odst. 2 ZDPH).

Plátcí byli povinni do konce roku 2015 uskutečňovat a přijímat zdanitelná plnění v tomto režimu vykazovat ve výpisu z evidence pro účely daně, který ve stanoveném formátu byli povinni podat správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Od 1. 1. 2016 se plátců již tato povinnost netýká a příslušné ustanovení bylo zrušeno, protože se předmětné údaje vyplňují do kontrolního hlášení.

Režim přenesení daňové povinnosti pro určitá zdanitelná plnění byl v tuzemsku aplikován postupně od 1. 4. 2011 a to nejprve pro dodání zlata (§ 92b ZDPH), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5, např. kovový odpad a šrot (§ 92c ZDPH) a obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (§ 92d ZDPH). Od 1. 1. 2012 pak následovala účinnost režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních nebo montážních prací zakotvená v § 92e ZDPH. (GFŘ, 2011). Níže jsou uvedena aktuální zdanitelná plnění, při jejichž uskutečnění má plátce dle ZDPH povinnost režim přenesení daňové povinnosti použít a jsou v kategorii trvalého použití (§ 92b až 92ea ZDPH):

- a) dodání zlata, s výjimkou České národní banky, a poskytnutí zprostředkovatelské služby podle § 92 odst. 5,
- b) dodání zboží uvedeného v příloze č. 5, včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů,
- c) dodání nemovité věci, pokud se uplatňuje daň podle § 56 odst. 5 a dodání nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji,
- d) poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které odpovídají kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA ve znění platném k 1. lednu 2015,
- e) poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce;
- f) dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky, nebo dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem.

Dále jsou uvedena zdanitelná plnění, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti dle ZDPH v kategorii dočasného použití (§ 92f ZDPH), tj. dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6, pokud tak vláda stanoví nařízením. Jedná se o Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., které zapracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. V jeho ustanovení § 1 je obsažen taxativní výčet plnění, u kterých se použije předmětný režim, a v ustanovení § 2 je uvedeno použití režimu u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč. V § 3 nařízení vlády je poté výčet vybraného zboží.

Příloha č. 6 ZDPH obsahuje seznam následujících zdanitelných plnění, u kterých je povinné režim přenesení daňové povinnosti použit:

- a) převod povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů;
- b) dodání mobilních telefonů, kterými se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí zařízení vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a provozovaná na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití;
- c) dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele;
- d) dodání plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2;
- e) dodání certifikátů plynu a elektřiny;
- f) poskytnutí telekomunikačních služeb;
- g) dodání herních konzolí, tabletů a laptopů;
- h) dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy;
- i) dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, jiných než v příloze č. 5 a s výjimkou dodání, na která se vztahují zvláštní režimy podle § 90 nebo 92;
- j) dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých bylo České republice prováděcím rozhodnutím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Ustanovení § 92g ZDPH v kategorii dočasného použití umožňuje v rámci mechanismu rychlé reakce vládním nařízením zahrnout další zdanitelná plnění do režimu přenesení daňové povinnosti na základě povolení Evropské komise za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům. Režim přenesení daňové povinnosti je možné použít jen po dobu nepřesahující 9 měsíců.

Režim přenosu povinnosti přiznat daň na příjemce plnění se u tuzemských plnění zavedl v případech, kdy existuje důvodná obava z daňových úniků především při karuselových a řetězových podvodech. Princip režimu přenesení daňové povinnosti eliminuje tento podvodný systém, protože není možné si daň nárokovat bez současného přiznání této daně. Zřízení přenesení daňové povinnosti pro vybrané komodity je řešením pouze pro danou komoditu, ale daňové úniky se tím výrazně neomezí, neboť podvodníci se zaměří následně na jinou komoditu. Což se dělo historicky v praxi od dodání např. zlata, kovového šrotu, postupně přes olejnatá semena (řepka, slunečnice) až po mobilní telefony.

4.1.2 Kontrolní hlášení

Ode dne 1. 1. 2016 vznikla plátcům povinnost podávat kontrolní hlášení. Tato povinnost byla stanovena novelou ZDPH zákonem č. 360/2014 Sb., zveřejněným ve Sbírce zákonů dne 22. 12. 2014. Kontrolní hlášení je daňovým tvrzením dle DŘ a speciálně je upraveno v ustanoveních § 101c až 101k ZDPH.

Kontrolní hlášení je povinen podat plátce, pokud uskutečnil či přijal plnění taxativně vyjmenované v ustanovení § 101c ZDPH. Z výše uvedeného vyplývá, že kontrolní hlášení nemusí podávat neplátce, identifikovaná osoba a plátce, který neuskutečnil ani nepřijal za předmětné období žádné z plnění uvedených v § 101c ZDPH a ani neuplatňuje nárok na odpočet daně z dříve uskutečněných plnění. Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení vždy za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po jeho skončení. Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání k DPH.

Kontrolní hlášení lze podávat pouze elektronicky v určeném formátu a struktuře. Na základě této struktury je rozděleno kontrolní hlášení na oddíly A, B a C. Do oddílu A se vyplňují údaje o plněních, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečnená plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Oddíl je dále rozdělen na pododdíly A. 1. až A. 5. Do oddílu B se uvádějí údaje o přijatých zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku a je také rozdělen na pododdíly B. 1. až B. 3. Oddíl C obsahuje orientační kontrolu souhrnu hodnot z vložených dat jednotlivých oddílů A a B s příslušnými částmi souvisejícího daňového přiznání k DPH. Do kontrolního hlášení se neuvádí údaje týkající se např. dovozu zboží, dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě, vývozu zboží a dalších údajů z daňového přiznání, pro které není ustanoven příslušný pododdíl ve formuláři kontrolního hlášení.

Konkrétní údaje, které se vyplňují do předepsaných položek v jednotlivých pododdílech kontrolního hlášení, jsou vždy speciální pro příslušný pododdíl, ale základní společné údaje jsou následující:

- a) identifikační číslo odběratele či dodavatele,
- b) evidenční číslo daňového dokladu,
- c) datum uskutečnění plnění,
- d) základ daně a daň (rozděleno dle jednotlivých sazeb).

Níže je vložen vzorový příklad řádku z pododdílu A. 2. - Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce.

Obrázek 2: Příklad řádku kontrolního hlášení

Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1 (pro základní sazbu DPH)	Daň 1 (základní sazba)	Základ daně 2 (pro první sníženou sazbu DPH)	Daň 2 (první snížená sazba)	Základ daně 3 (pro druhou sníženou sazbu DPH)	Daň 3 (druhá snížená sazba)
1	DE12345678	20190001	01.01.2019	15000	3150	10000	1500	5000	500

Zdroj: Vlastní práce autora

Dále je důležité zmínit, že údaje, tj. pouze základ daně a daň, z přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně (pododdíly A. 5. a B. 3.) se uvádějí do jednoho řádku kumulativně v členění dle jednotlivých sazeb daně. Cílem této úpravy je nezatěžovat správce daně údaji o daňových dokladech nevýznamné hodnoty i snížení další administrativy daňovým subjektům. Zde nastává problém, protože právě pododdíl B. 3. lze využít k zastírání skutečných dodavatelů nebo způsobu přijetí zdanitelných plnění. Například v praxi obvyklý případ, kdy daňový subjekt pořídí zboží z JČS nebo doveze zboží ze třetí země a nesplní povinnost přiznat daň na výstupu, ale pouze uplatní nárok na odpočet daně z přijetí zdanitelných plnění v pododdílu B. 3. kontrolního hlášení. Předmětné zboží daňový subjekt prodá plátcům či neplátcům a přizná daň na výstupu. Výše této daně je optimalizována právě fiktivním odpočtem daně na vstupu uvedeném v pododdíle B. 3. a v příslušném řádku daňového přiznání a výsledkem je velice nízká vlastní daň.

V průběhu zavádění kontrolního hlášení se daňové subjekty a celá veřejnost obávala možnosti zneužití a úniků zasílaných dat, které by byly zpřístupněné téměř všem pracovníkům finančních úřadů. Ve skutečnosti se veškerá data z kontrolních hlášení soustřeďují pouze v analytickém centru Finanční správy v Pardubicích, kde s nimi pracují speciálně prověřeni pracovníci. Správci daně na jednotlivých územních pracovištích jsou k dispozici pouze souhrnné údaje kontrolních hlášení (oddíl C) za jednotlivá období, a pokud jsou řešeny podněty z párování kontrolních hlášení (blíže viz následující odstavec), tak správci daně jsou zaslány pouze vygenerované rozdíly k prošetření. Správce daně je oprávněn na základě řádně zdůvodněné žádosti v rámci jeho zákonné činnosti nahlížet na data kontrolního hlášení prověřovaných daňových subjektů. Oprávněnost žádostí je předmětem kontrolní činnosti příslušného krajského finančního úřadu, aby nedocházelo k jejich zneužívání.

Princip fungování kontrolních hlášení je založen na porovnávání (též párování) údajů z kontrolních hlášení vykázaných dodavateli a odběrateli. Základní porovnávání probíhá na územních pracovištích správce daně a to je porovnání shodné výše hodnot vyplývající z údajů daňového přiznání a ze souhrnných údajů z oddílu C kontrolního hlášení. Mezitím v analytickém centru probíhá tzv. první párování, jehož účelem je odstranění možných administrativních chyb. Na základě těchto nesrovnalostí jsou daňovým subjektům automaticky generovány výzvy dle § 101g ZDPH k podání kontrolních hlášení nebo ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů. Poté nastane tzv. druhé párování, jehož cílem je najít chybějící daň - většinou se jedná o případ, kdy odběratel uplatňuje nárok na odpočet daně z daňového dokladu, ale dodavatel nepřiznal ze stejného daňového dokladu daň na výstupu. V centru se vygeneruje určitý typ případu chybějící daně a tento podnět je zaslán správci daně ve formě konkrétního nalezeného rozdílu k prošetření. Nakonec probíhá tzv. těžká analytika, na jejímž základě je vygenerován a vykreslen řetězec daňových subjektů pravděpodobně zapojených do daňového podvodu, a tento řetězec je zaslán vybranému správci daně na územním pracovišti ke komplexnímu prošetření.

Cílem kontrolního hlášení je tedy boj s daňovými úniky především v oblasti karuselových a řetězových podvodů na základě analýzy poskytnutých dat, z čehož vyplývá možnost identifikovat členy organizované skupiny v reálném čase a zamezit neoprávněnému čerpání nadměrných odpočtů. Dále analýza kontrolních hlášení detekuje uplatnění nároku na odpočet daně z fiktivních daňových dokladů a důležitým cílem je i narovnání podnikatelského prostředí a nezatěžování poctivých daňových subjektů kontrolními postupy správce daně. Poslední uvedený cíl se často míjí účinkem, protože především z druhého párování jsou generovány podněty na chybějící daň mezi plátcí, ale při prošetření správcem daně jsou zjištěny administrativní chyby ve vyplňování jednotlivých položek kontrolního hlášení (např. chybně vyplněné datum uskutečnění plnění), které mají právě za důsledek nemožnost spárování údajů.

I přes výše uvedené považuje Finanční správa zavedení institutu kontrolního hlášení za úspěšný krok. Na základě údajů Finanční správy vzrostlo inkaso DPH vlivem kontrolního hlášení o 11,7 miliard korun v roce 2016 a za prvních pět měsíců roku 2017 se inkaso DPH zvýšilo o téměř 6 miliard korun. Za 15 měsíců od zavedení kontrolního hlášení bylo identifikováno 1 900 podvodných řetězců u téměř 9 000 daňových subjektů a první a druhé párování odhalilo 55 tisíc podnětů s možným daňovým únikem ve výši až 21,5 miliard korun. (GFŘ, 2016)

4.1.3 Souhrnné hlášení a informační systém VIES

Podání souhrnného hlášení dle § 102 ZDPH lze od 1. 1. 2010 učinit pouze elektronicky. Souhrnné hlášení má povinnost podat plátce za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, pokud uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, přemístění obchodního majetku do jiného členského státu, dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, nebo poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby, nebo pokud před uskutečněním této služby přijal úplatu, byla-li tato služba ke dni přijetí úplaty známa dostatečně určitě. Pokud však plátce uskutečňuje pouze poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby, podává plátce souhrnné hlášení současně ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Též identifikovaná osoba je povinna podat souhrnné hlášení pokud uskutečnila plnění uvedená v § 102 odst. 2 ZDPH a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno.

Do souhrnného hlášení se vyplňují údaje o shora uvedených plněních obsahující DIČ pořizovatele (VAT ID – pouze číselná část), kód země (kód státu, který přidělil daňové identifikační číslo registrace k DPH pořizovatele), počet plnění, kód plnění (0 - dodání zboží do jiného členského státu osobě, 1 - přemístění obchodního majetku, 2 - dodání zboží formou třístranného obchodu, 3 - poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském) a celkovou hodnotu plnění v Kč.

Výše uvedené údaje zpracovává elektronický informační systém VIES (VAT Information Exchange System). Tento systém mimo jiné umožňuje ověřit, zda vykázané uskutečněné plnění dodavatelem z jednoho členského státu je vykázáno odběratelem z jiného členského státu, především zda byla přiznána daň ve státě spotřeby. Správce daně je poté schopen vyhledat v systému např. data o dodání zboží či poskytnutí služeb pro konkrétní daňový subjekt v tuzemsku od všech dodavatelů z JČS a data o dodání zboží či poskytnutí služeb konkrétním dodavatelem z JČS pro všechny identifikované odběratele v tuzemsku. Na základě získaných informací může správce daně porovnávat hodnoty plnění vykázaných na konkrétní daňový subjekt s hodnotami vykázanými daňovým subjektem na souvisejících řádcích daňového

přiznání k DPH a v případě nesrovnalostí provést u daňového subjektu příslušný postup za účelem nápravy či objasnění vzniklého nesouladu.

Uvedený nástroj tedy slouží do jisté míry ke kontrole oprávněného osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 ZDPH a to ověřením platné registrace odběratele k dani v systému VIES. Tímto lze odhalit vykazování fiktivních dodávek zboží do JČS a uplatňování neoprávněného souvisejícího nároku na odpočet daně. Dále pak již zmíněná kontrola povinnosti přiznat daň při pořízení zboží či přijetí služeb z JČS tuzemským plátcem a nakonec lze na základě údajů ze souhrnných hlášení identifikovat plátce potenciálně zapojené do karuselového podvodu.

4.1.4 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb (EET) jako nástroj proti daňovým únikům je určen především proti krácení daně z příjmů. EET bylo zavedeno hlavně z důvodu těchto úniků v určitých podnikatelských odvětvích, ve kterých je veřejných tajemství, že se často nevydávají faktury/daňové doklady (šedá ekonomika) a zaměstnanci jsou často placeni tzv. na černo (bez odvodu daně ze závislé činnosti a dalších zákonných odvodů), např. stravovací a ubytovací služby, servis a opravy automobilů, řemeslné práce apod. V uvedených oblastech mělo zavedením EET dojít též k narovnání konkurenčního prostředí. Údaje z EET lze též využít pro kontrolu dodržování zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve kterém je povolen maximální limit pro hotovostní platbu ve výši 270 000 Kč.

EET je upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoET“). Dle uvedeného zákona je subjektem EET poplatník daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob a předmětem jsou evidované tržby poplatníka. Evidovanou tržbou je dle § 4 odst. 1 ZoET platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem. Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňuje platba poplatníkovi, která je uskutečněna v hotovosti, bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat (platební karty), šekem, směnkou, v jiných formách, které mají charakter obdobný předchozím formám (např. poukázky na zboží a služby) nebo započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby podle předchozích bodů. V důsledku rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 se povinnost evidovat tržby od 1. 3. 2018 nevztahuje na platby kartou, a to na nejen online transakce prováděné např.

prostřednictvím platební brány, ale rovněž na platby kartou prostřednictvím platebních terminálů. (Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 26/16)

V praxi EET funguje zjednodušeně tak, že obchodník má k dispozici zařízení připojené k internetu s příslušným softwarem umožňujícím propojení s portálem Finanční správy. Pokud obchodník obdrží platbu od zákazníka, má povinnost odeslat související údaje datovou zprávou Finanční správě. Finanční správa data obdrží a odešle zpět obchodníkovi potvrzující jedinečný kód, který obchodník vytiskne na účtence pro zákazníka. Tržba je tak zaevidovaná jak na straně obchodníka, tak na straně Finanční správy. Údaje o evidované tržbě zasílanými datovou zprávou jsou dle § 19 ZoET vždy:

- a) daňové identifikační číslo poplatníka,
- b) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- c) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- d) pořadové číslo účtenky,
- e) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- f) celková částka tržby,
- g) bezpečnostní kód poplatníka,
- h) podpisový kód poplatníka,
- i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

Poplatník je dle § 20 ZoET povinen na účtence pro zákazníka uvádět následující údaje:

- a) fiskální identifikační kód,
- b) své daňové identifikační číslo,
- c) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,
- d) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,
- e) pořadové číslo účtenky,
- f) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- g) celkovou částku tržby,
- h) bezpečnostní kód poplatníka,
- i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

Na základě těchto údajů si může zákazník ověřit na portálu Finanční správy, zda byla jeho platba řádně zaevidována.

Přesto nelze krácení příjmů úplně pokrýt, protože nepoctivé daňové subjekty jsou schopné vždy vynalézt, jak se evidování tržeb vyhnout. Pokud nezašlou datovou zprávu na portál Finanční správy, tak je opět nepřinutí nic z těchto tržeb nebo uskutečněných zdanitelných plnění v případě plátců, za které tyto tržby obdrželi, daň z příjmů či DPH přiznat. Daňovému subjektu stačí přijatou tržbu neevidovat a nevystavit zákazníkovi účtenku nebo neodeslat přijatou tržbu na portál Finanční správy a vydat účtenku bez unikátního přiděleného kódu. Zákazníci nejsou navyklí účtenku vyžadovat a někteří dokonce vyjadřují nesouhlas se zavedením EET (potažmo s vládou spojenou s osobou Andreje Babiše) právě tím, že účtenku nechťejí a nepřímo daňové subjekty podporují v krácení daní. Odebírání účtenek měla podpořit tzv. účtenková loterie, ve které mohli zákazníci po zaregistrování účtenek vyhrát ve slosování hodnotné ceny, ale dle posledních zpráv o ni zájem upadá a stává se spíše líhni profesionálních účtenkových hráčů. (Němec, 2018)

Jak bylo na začátku kapitoly uvedeno, tak EET především cílí na zamezení daňových úniků na dani z příjmů, což není předmětem této práce, ale získané údaje využívá Finanční správa i při kontrole DPH. Na základě zaslaných údajů monitoruje správce daně obrat daňových subjektů pro povinnou registraci k DPH dle § 6 ZDPH. Údaje z EET využívá správce daně i pro kontrolu výše přiznaných uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v daňovém přiznání plátců. Nicméně tyto dva zdroje dat nelze slepě srovnávat, protože zde vznikají rozdíly dané rozdílným předmětem k evidování. Například zatímco v rámci DPH se vykazuje v daňovém přiznání v příslušném zdaňovacím období daň při uskutečnění zdanitelného plnění, tak v rámci EET se eviduje daň z přijaté platby za uskutečněné zdanitelné plnění ve lhůtě splatnosti (tj. v poskytnuté lhůtě dodavatelem po DUZP), která se může překlenout do jiného období. Zároveň v EET je povinnost evidovat pouze platby přijaté v hotovosti, takže údaje z daňových přiznání a údaje z EET za určitá období nemusí být nikdy shodné. Dle zveřejněných výsledků Ministerstvem financí i tak předčilo inkaso DPH díky EET původní odhady a za rok 2017 byl přínos 4,7 miliard Kč (MFČR EET, 2018).

4.1.5 Institut ručení dle ZDPH

S účinností od 1. 4. 2011 byl v ZDPH zaveden institut ručení za nezaplacenou daň. Takto bylo zakotveno ručení příjemce zdanitelného plnění v případech dle ust. § 109 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 písm. a) ZDPH. Ručení za nezaplacenou daň bylo následně v ZDPH rozšířeno o další skutkové podstaty ručení, a to s účinností od 1. 1. 2012 (tj. § 109 odst. 2 písm. b)), resp. následně od 1. 1. 2013 (tj. § 109 odst. 2 písm. c); odst. 3; odst. 4 a § 108a). S účinností od

1. 7. 2017 je ručení za nezaplacenou DPH rozšířeno i o případy, kdy k úhradě za zdanitelné plnění dojde prostřednictvím virtuálních měn. Zavedení ručení do oblasti správy DPH vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, ve znění pozdějších změn. Cílem zavedení předmětného institutu do ZDPH je podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům. (Informace GFŘ č. j. 3308/13)

Tato část bakalářské práce je věnována především analýze institutu ručení uvedeného v jednotlivých odstavcích § 109 ZDPH. Institut ručení lze použít, pokud plátce přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem (ručitelem nemůže být tedy nikdy neplátce DPH) nebo poskytne úplatu na takové plnění. Ručitelem je tedy odběratel, který ručí za daň, kterou neuhradil jeho dodavatel. Rozsah ručení je dán pouze do výše daně z konkrétního plnění, ale předmětem ručení je nedoplatek dodavatele na DPH za období, v němž vykázal dodavatel toto plnění v daňovém přiznání. Odběratel nemůže ručit za vyšší částku než je nedoplatek dodavatele v příslušném období. Odběratel je dlužníkem vždy až sekundárním, tj. aplikace ručení může nastat až tehdy, když správce daně nevyumůže závazek všemi svými zákonnými instrumenty po primárním dlužníkovi. Pokud dojde k naplnění některých podmínek o ručení v dalších odstavcích uvedených, tak správce daně zašle ručiteli tzv. ručitelskou výzvu dle § 171 DŘ. Proti výzvě se ručitel může samozřejmě odvolat a odvolání má odkladný účinek pro výkon ručení. Pokud ručitel uhradí dlužnou částku, tak závazek dodavatele vůči správci daně zaniká.

Ručitelský vztah podle § 109 odst. 1 ZDPH

V uvedeném odstavci je ve stručnosti ustanoveno, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň poskytovatelem tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) poskytovatel plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit (účelová insolvence, převod majetku, nekontaktnost),
- c) dojde ke krácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Cílem zavedení ustanovení je postihnout především karuselových podvodů a vlastně i prokazování naplnění některé z uvedených definic správcem daně je podobné s prokazováním účasti daňového subjektu na předmětném podvodu. Správce daně tedy musí odběrateli prokázat přímý či nepřímý úmysl nebo vědomou či nevědomou nedbalost ve vztahu ke skutečnostem

uvedeným v § 109 odst. 1 ZDPH, např. personální propojení poskytovatele a příjemce, neuhrzení předmětných daňových dokladů, nestandardní způsob obchodování apod.

Ručitelský vztah podle § 109 odst. 2 ZDPH

Ve druhém odstavci § 109 ZDPH jsou uvedeny další čtyři skutečnosti zajišťující ručení za nezaplacenou daň odběratelem.

Příjemce ručí za nezaplacenou daň z jím přijatého zdanitelného plnění, pokud úplata za toto plnění je bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od ceny obvyklé. Při stanovení ceny obvyklé správce daně vychází z ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Dle tohoto ustanovení se považuje za cenu obvyklou cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním.

Dle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je podmínkou ručení, když úhrada úplaty za zdanitelné plnění byla provedena na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Zákodárce uvedené ustanovení zavedl, protože není obvyklé, aby plátce v tuzemsku, který v tuzemsku uskutečňuje ekonomickou činnost a realizuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, požadoval platbu za tato zdanitelná plnění na účet, který v tuzemsku vedený není. Z konkrétních poznatků daňové správy vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do řetězce stíženého podvodem na DPH. (Informace GFŘ č. j. 3308/13)

V únoru 2018 Nejvyšší správní soud rozsudkem rozhodl, že ručení v případech platby na účet mimo tuzemsko je nezbytné vykládat ve spojitosti s odst. 1 § 109 ZDPH, a tudíž správce daně musí prokázat, že ručitel věděl nebo vědět měl a mohl o tom, že daň nebude dlužníkem zaplacená. Dle NSS poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění zcela nebo zčásti

bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko bez dalšího, nemůže samo o sobě založit ručitelský vztah, byť by tomu tak doslovné znění zákona mohlo nasvědčovat. Aby mohlo být ručení uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko učinila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směřované platby mimo tuzemsko, je právě nezaplacení daně. NSS potvrdil, že ručení § 109 odst. 2 písm. b) není koncipováno jako ručení bez zavinění a je tedy v souladu s evropským právem, ale neztotožňuje se s výkladem vzniku ručení pouhým provedením úplaty na účet mimo tuzemsko. Platba na účet zahraničního peněžního ústavu není zákonem zapovězena a ani jí nemůže být v souladu se zásadou volného pohybu kapitálu v rámci evropského hospodářského prostoru paušálně bráněno. (Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 78/2017 - 33)

Předpokladem pro ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH je, že úhrada úplaty nebo její části je provedena na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně. Dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, je povolen maximální limit pro hotovostní platbu ve výši 270 000 Kč. Podle ustanovení § 96 ZDPH má nově registrovaný plátce povinnost oznámit správci daně čísla všech svých bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost. Zároveň je plátce oprávněn určit, která čísla bankovních účtů používaných k ekonomické činnosti budou zveřejněna jako údaj v registru plátců (www.daneelektronicky.cz). Plátci registrovaní před 1. 1. 2013 museli předmětné údaje o bankovních účtech oznámit správci daně ve dvouměsíční lhůtě, tj. do 28. 2. 2013, jinak správce daně určit ke zveřejnění všechny jejich účty, které u těchto plátců evidoval v rámci registrační povinnosti, ale ani tímto však plátci nebyli zbaveni povinnosti oznámit všechny účty používané k ekonomické činnosti (GFŘ, 2013). Zajímavostí určitě je, že pokud má dodavatel zveřejněn zahraniční bankovní účet, tak ručení odběrateli při platbě dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nevzniká, ale může mu vzniknout povinnost ručení za nezaplacenou daň dle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH.

Ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH nastává též za situace, kdy je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Vymezení definice virtuální měny podle zákona č. 253/2008 Sb., zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění

pozdějších předpisů, je následující: „elektronicky uchovávaná jednotka bez ohledu na to, zda má nebo nemá emitenta, a která není peněžním prostředkem podle zákona o platebním styku, ale je přijímána jako platba za zboží nebo služby i jinou osobou odlišnou od jejího emitenta“. Je všeobecně známo, že virtuální měny disponují některými vlastnostmi, které jsou pro daňové podvodníky zajímavé. Zmíněné uvádí i Zpráva Evropského parlamentu o virtuálních měnách č. 2016/2007(INI), která obsahuje upozornění na využití virtuálních měn mimo jiné k daňovým podvodům a vyhýbání se daňovým povinnostem a další trestné činnosti páchané na základě pseudonymity uživatelů (Evropský parlament, 2016), a právě z tohoto důvodu zákonodárce přidal předmětné ustanovení.

Ručení za nespolehlivého plátce (§ 109 odst. 3 ZDPH)

Podstatou ručení za nezaplacenou daň dle uvedeného ustanovení je, že příjemce zdanitelného plnění v okamžiku uskutečnění daného plnění nebo poskytnutí úplaty na něj, může zjistit o poskytovateli, že je nespolehlivým plátcem v rámci zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup, tj. na portále www.daneelektronicky.cz. Správce daně má povinnost dle § 106ab odst. 4 ZDPH zveřejnit tímto způsobem danou informaci.

„S účinností od 1. 1. 2013 ZDPH obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut, právě v kombinaci s §109 odst. 3 ZDPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.“ (Informace GFŘ č. j. 101/13).

V uvedeném ustanovení je podmínka pro vznik nespolehlivosti plátce nastíněna pouze obecně a to rozhodnutím správce daně při porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem. Konkrétní skutečnosti podmiňující označení nespolehlivým plátcem je třeba hledat v Informaci GFŘ (Informace GFŘ č. j. 101/13):

- a) porušení zákonné povinnosti a daň je vyměřována či doměřována pomůckami a výsledná daňová povinnost činí 500 000 Kč a více;
- b) provádění činností nebo zapojení se do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty a správce daně vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen;
- c) po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 000 Kč bez příslušenství daně a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu trvá;

- d) neuznání uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH, pokud bude ve výše uvedených případech snížen uplatněný odpočet daně minimálně o 500 000 Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru;
- e) opakované vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích;
- f) nesoučinnost, tj. nereagování na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředložení bez řádného odůvodnění požadovaných údajů nezbytných pro řádnou správu daně;
- g) závažně ztěžování či maření správy daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců;
- h) uvedení nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně, zejména nedoplnění ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopravení již neplatného nebo uvedení nepravdivého nebo jinak nereálného registračního údaje týkající se skutečného sídla.

Dle Informace GFŘ je pro možnost aplikace institutu ručení výchozím, jestli v okamžiku (v den) uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění byla o dodavateli zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem. Podstatné je zveřejnění informace způsobem umožňujícím dálkový přístup. Ručení příjemce zdanitelného plnění tedy vzniká, jestliže v registru DPH zveřejněném na internetovém portále byl v uvedený den u dodavatele údaj „Nespolehlivý plátce – ANO“. (Informace GFŘ č. j. 3308/13)

Důležité je také zmínit, že správce daně při porušení povinností plátcem vždy nejprve ověřuje, zda nelze tomuto plátcovi zrušit registraci k DPH v souladu s ustanovením § 106 odst. 2 ZDPH a teprve poté je zkoumáno naplnění podmínek pro označení nespolehlivosti plátce.

Na výše uvedené odstavce navazuje ve zhruba stejnou dobu i eliminační činnost správce daně při registraci k DPH, která měla zapříčinit ztížení registrace nově vzniklým či dobrovolně se registrujícím společnostem, za nimiž stály stejné nepoctivé fyzické či právnické osoby, jejichž jiné společnosti se staly nespolehlivými plátcí, a tak už pro ně nebyly vhodné pro páchání daňových úniků. Správce daně při registraci k DPH požadoval vyplnit po daňových subjektech

dotazník o stávající či budoucí ekonomické činnosti, identifikovat obchodní partnery, konkretizovat obchodní majetek apod. (případně některé informace prokázat důkazními prostředky), aby se správce daně ujistil, že se nejedná pouze o „prázdnu“ společnost sloužící potencionálně k daňovým podvodům. Samozřejmě na druhou stranu byla administrativně ztížena a časově prodloužena i registrace poctivým daňovým subjektům, na což veřejnost reagovala samozřejmě negativně.

I na základě výše uvedeného s účinností od 1. 7. 2017 je vedle stávajícího institutu nespolehlivého plátce zaveden rovněž institut tzv. nespolehlivé osoby. Základním smyslem tohoto nového institutu je zajištění pokračující vazby na „nespolehlivost podle zákona o DPH“ u těch osob, které závažným způsobem porušily povinnosti při správě daně z přidané hodnoty a zároveň tento institut dává správci daně možnost, označit jako nespolehlivé i jiné osoby, než jsou plátcí, pokud tyto osoby vykazují závažné porušení povinností ohrožující řádnou správu a výběr daně. Nespolehlivou osobou tak může být jakákoliv fyzická a právnická osoba, která není plátcem. Institut nespolehlivé osoby se nevztahuje na porušení povinností vztahujících se ke správě jiných daní, než daně z přidané hodnoty. (Informace GFŘ č. j. 47484/17)

Ručitelský vztah při dodání pohonných hmot distributorem (§ 109 odst. 4 ZDPH)

Tento ručitelský vztah se týká obecně známé rizikové komodity, tj. pohonných hmot (benzín, nafta, plyn, biopalivo apod.). Ručení za nezaplacenou daň se samozřejmě týká pouze velkoobchodních transakcí, ne prodeje na čerpacích stanicích. Ručení za nezaplacenou daň je naplněno, pokud plátce pohonné hmoty přijímá od dodavatele, který v okamžiku dodání není zveřejněn jako distributor v Registru distributorů pohonných hmot, protože každý distributor je povinen se registrovat u celního úřadu před zahájením své činnosti. Registr distributorů pohonných hmot spravuje Celní správa ČR a je dostupný na webových stránkách www.celnisprava.cz. (Celní správa, 2019)

Zvláštní způsob zajištění daně § 109a ZDPH

Na závěr této podkapitoly je vhodné zmínit možnost pro plátce vyhnout se riziku ručitelského závazku za nezaplacenou daň a to využitím institutu zvláštního zajištění daně dle § 109a ZDPH. Tento institut umožňuje příjemci zdanitelného plnění uhradit daň za poskytovatele přímo správci daně a nedostat se do situace, ve které by uhradil daň dodavateli a zároveň za něj musel jako ručitel uhradit daň správci daně znovu. Příjemce zdanitelného plnění musí sám posoudit riziko obchodní transakce se svým dodavatelem a rozhodnout se na základě dostupných

informací, zda by se nemohl dostat na základě nějaké skutečnosti do postavení ručitele. Příjemce může využít institut zvláštního zajištění daně bez omezení – správce daně se určitě nebude bránit jistotě získání daně – ale z hlediska obchodních vztahů je vhodné o tomto postupu informovat poskytovatele zdanitelného plnění. V praxi často bývá uvedené součástí písemných smluv, ve kterých je stanoveno např., že pokud se v průběhu trvání smlouvy stane dodavatel nespolehlivým plátcem, je odběratel oprávněn využít zvláštní způsob zajištění daně a zaplatit dodavateli za poskytnuté zdanitelné plnění částku bez DPH.

Předmětný nástroj proti daňovým únikům byl již od počátku jeho zavedení vcelku využíván, protože dle kontrolní akce Nejvyššího kontrolního úřadu za období duben 2011 až květen 2014 plátcí využili zvláštního způsobu zajištění daně v 2 153 případech a hodnota takto uhrazené daně činila 303,7 milionů Kč. (NKÚ, 2014)

4.1.6 Zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz je upraven v ustanoveních § 167 až 169 DŘ. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. V rámci DPH je spojován s ustanovením § 103 ZDPH, které uvádí v případě hrozby nebezpečí z prodlení účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že slouží správci daně jako nástroj k získání dosud nevyměřené daně v případech, kdy má podezření na možný daňový únik. Využití najde především při daňových řízeních u účastníků karuselových podvodů, kteří díky svému propojení jsou schopni rychle přesouvat a vybírat peněžní prostředky z bankovních účtů a dostat je tak z dosahu správce daně.

Z výše uvedených ustanovení také vyplývá, že zajišťovací příkaz lze využít pouze v odůvodněných případech. Důvody, pro které lze zajišťovací příkaz vydat, nejsou v DŘ vyjmenovány a správce daně musí postupovat podle zjištěných skutečností. Předmětné tvrzení je zřejmé i z rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 As 27/2014 - 31, který uvádí, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či

nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. (Rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2014 - 31)

Daňový subjekt se může bránit proti zajišťovacímu příkazu odvoláním dle § 109 DŘ, to však nemá odkladný účinek. Dle § 168 odst. 2 DŘ zároveň nelze proti zajišťovacímu příkazu uplatnit obnovu řízení. Pokud správce daně o odvolání nerozhodne kladně pro daňový subjekt, postoupí záležitost odvolacímu orgánu, tj. Odvolacímu finančnímu ředitelství. Není tajemstvím, že odvolací orgán povětšinou se závěry prvoinstančního správce daně souhlasí a celá záležitost putuje před příslušný soud. Soud tak přezkoumává oprávněnost zajišťovacího příkazu až zpětně a díky rychlosti tuzemské justice je finální rozsudek obvykle vynesena až po letech.

Daňoví poradci i veřejnost správní praxi Finanční správy podrobují kritice kvůli nadužívání zajišťovacích příkazů a cílenou likvidaci daňových subjektů. Správce daně může na základě vydaného zajišťovacího příkazu v kombinaci s navazující zajišťovací exekucí v některých případech zablokovat bankovní účty a zajistit majetek společnosti. Společnost se pak díky nehrazení svých závazků může dostat až do insolvenčního řízení. Poté už společnost v některých případech nelze zachránit ani v případě „vítězství“ v soudním řízení.

Na základě zmíněného tlaku veřejnosti vydala Finanční správa v roce 2017 prohlášení, že nově bude správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu daňovému subjektu pečlivěji osvětlovat alternativní možnosti úhrady. Jedná se například o zástavní právo zřízené k majetku třetí osoby, ručení třetí osoby, finanční záruky nebo jiné zákonné způsoby zajištění tak, aby nedocházelo k nežádoucímu utlumení podnikatelské činnosti, ale zároveň nemohlo dojít k nežádoucímu vyvedení majetku mimo dosah orgánů Finanční správy. Finanční správa také zpřísnila nároky na kvalitu odůvodnění každého vydaného zajišťovacího příkazu. Zároveň uvedla, že z analýzy zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou vyplývá, že Finanční správa tento institut nenadužívá. Vydáním zajišťovacího příkazu byla dotčena velmi úzká skupina plátců DPH, jejichž podíl na celkovém počtu plátců DPH se pohyboval v rozmezí od 0,040 % do 0,084 %, přičemž od roku 2015 tento podíl vykazoval klesající tendenci. (MFČR, 2017)

Zároveň Finanční správa upravila interní metodickou pomůcku k vydávání zajišťovacích příkazů za účelem zkvalitnění odůvodnění těchto rozhodnutí. Z tohoto konkrétního dokumentu (Metodický pokyn č. j. 13847/19) nově vyplývá, že na základě aktuálních rozhodnutí NSS správce daně v rámci vydávání zajišťovacího příkazu zkoumá, zda jsou naplněny dva

předpoklady podmiňující vydání zajišťovacího příkazu. V první řadě bude zkoumána zejména existence a výše v budoucnu stanovené daně (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně, např. neunesení důkazního břemene v nalézacím řízení, zpochybnění průkaznosti povinných evidencí, účast v řetězci plnění zasaženým daňovým podvodem, ...) a za druhé budoucí majetková situace daňového subjektu (odůvodněná obava o budoucí dobytost daně, např. ukončování či útlum podnikatelské činnosti, vyvážení majetku, hrozba insolvence, ...). Tyto podmínky je nezbytné hodnotit jak jednotlivě, tak celkově. V této souvislosti jsou kladeny na zajišťovací příkazy neustále větší požadavky, neboť dle NSS je zajišťovací příkaz rozhodnutím, které má být vnímáno jako nejzazší prostředek.

V předchozích dvou odstavcích zmíněná iniciativa Finanční správy vycházela z provedené analýzy zajišťovacích příkazů zadané tehdejšími ministry financí panem Ivanem Pilným. V rámci analýzy odvolacího řízení bylo zjištěno, že bylo vydáno od roku 2013 do července 2017 celkem 5 615 zajišťovacích příkazů pro 1 545 daňových subjektů v celkové výši 18 474 milionů Kč. Téměř 2/3 dotčených daňových subjektů nepodaly proti vydanému zajišťovacímu příkazu odvolání a akceptovaly tak splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Ze statistiky soudních řízení vyplývá, že bylo podáno 186 žalob, přičemž správní soudy dosud rozhodly v 74 případech, z toho ke zrušení rozhodnutí Finanční správy došlo v 25 % případů. Finanční správa s konečnou platností neuspěla v 7 řízeních (u 6 daňových subjektů), což představuje 3,7 % všech soudních řízení, resp. 9,4 % všech rozhodnutých soudních řízení. Porovnání rostoucí fiskální úspěšnosti (poměr mezi zajištěním a úhradou ze zajištění) zajišťovacích příkazů, která činila 6,1 % za rok 2014, 22,6 %, za rok 2015, 33 % za rok 2016 a 40,7 % v roce 2017, vypovídá o správném zacílení a efektivitě zajišťovacích příkazů. Dále bylo provedeno vyhodnocení využití zajišťovacích příkazů u 20 daňových subjektů, u nichž je evidován nejvyšší daňový nedoplatek. V těchto případech byly zajišťovací příkazy vydány u 11 daňových subjektů, z toho 9 subjektů bylo zapojeno do řetězových obchodů a u 5 subjektů bylo zahájeno insolvenční řízení. Na základě vydaných zajišťovacích příkazů byla uhrazena částka téměř 800 milionů Kč, z nichž správce vydal do majetkové podstaty přibližně 57 milionů Kč. (GFŘ, 2017)

4.2 Návrhy opatření omezující daňové úniky na DPH

V následujících podkapitolách jsou navržena některá opatření, která by mohla s různou mírou úspěšnosti eliminovat daňové úniky na DPH. Většina z uvedených opatření je k využití Finanční správou. Zahrnuté je ale i opatření doporučující daňovým subjektům určitý typ chování, aby se tak vyhnuli nevědomé účasti na daňových únicích.

4.2.1 Všeobecný režim přenesení daňové povinnosti

Dne 16. 1. 2019 vstoupila v platnost směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. 12. 2018 novelizující Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Uvedená novelizace umožňuje dle článku 199c Směrnice Rady 2006/112/ES zavést do dne 30. 6. 2022 všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti pro jiná než přeshraniční dodání zboží a poskytování služeb, kterým stanoví, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno veškeré zboží a poskytnuty veškeré služby přesahující prahovou hodnotu 17 500 EUR na plnění. (Evropská rada, 2019)

Jelikož se jedná o možnost, o kterou dlouhodobě velmi stálo české Ministerstvo financí a také se o ni historicky zasloužilo, informovalo již dne 16. 1. 2019 v tiskové zprávě, že Česká republika požádala o povolení k plošnému uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. Žádost byla podána Evropské komisi, která ji v rámci nastavených pravidel předloží ke schválení Radě EU. Po schválení žádosti bude v České republice zahájen legislativní proces, na němž bude záviset zavedení tohoto opatření, které se předpokládá od 1. 7. 2020. (MFČR, 2019)

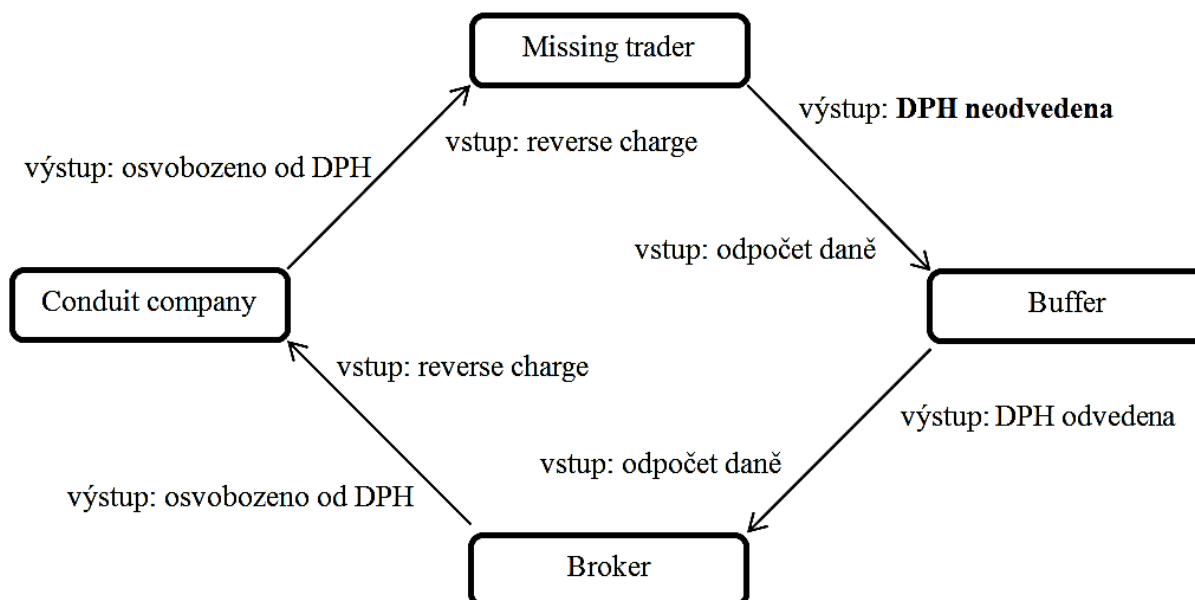
Dle uvedené směrnice (Evropská rada, 2019) musí členský stát, který hodlá zavést všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti, splňovat určité podmínky, tj. výpadek příjmů z DPH v roce 2014 vyjádřený jako procentní podíl celkové daňové povinnosti k DPH ve výši nejméně 5 procentních bodů nad mediánem výpadku příjmů z DPH ve Společenství, podíl kolotočových podvodů na jeho celkovém výpadku příjmů z DPH více než 25 %, prokázání nedostatečnosti jiných kontrolních opatření pro boj proti kolotočovým podvodům na jeho území, prokázání, že odhadovaný přínos dodržování daňových předpisů a výběru daní v důsledku zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti převáží očekávané celkové dodatečné zatížení podniků a správců daně minimálně o 25 %, prokázání, že podnikům a správcům daně nevzniknou zavedením všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti náklady vyšší než náklady vzniklé v důsledku uplatňování jiných

kontrolních opatření. Následně je nutné podat žádost Evropské komisi s náležitostmi dle odst. 3 článku 199c.

V případě schválení žádosti České republiky Evropskou radou by odvedením daně do státního rozpočtu při uskutečnění zdanitelného plnění nad cca 450 000 Kč byl v tomto případě zatížen až daňový subjekt, který bude finální výrobek prodávat konečnému spotřebiteli. Všeobecný režim přenesení daňové povinnosti může též snížit četnost daňových řízení ohledně zpochybněných vratek nadměrných odpočtů. Daňovým subjektům by předmětný režim v příslušných případech odstranil povinnost odvést daň na výstupu z dosud neuhrazených daňových dokladů odběratelem, což by rozhodně pozitivně ovlivnilo jejich cash flow (peněžní tok).

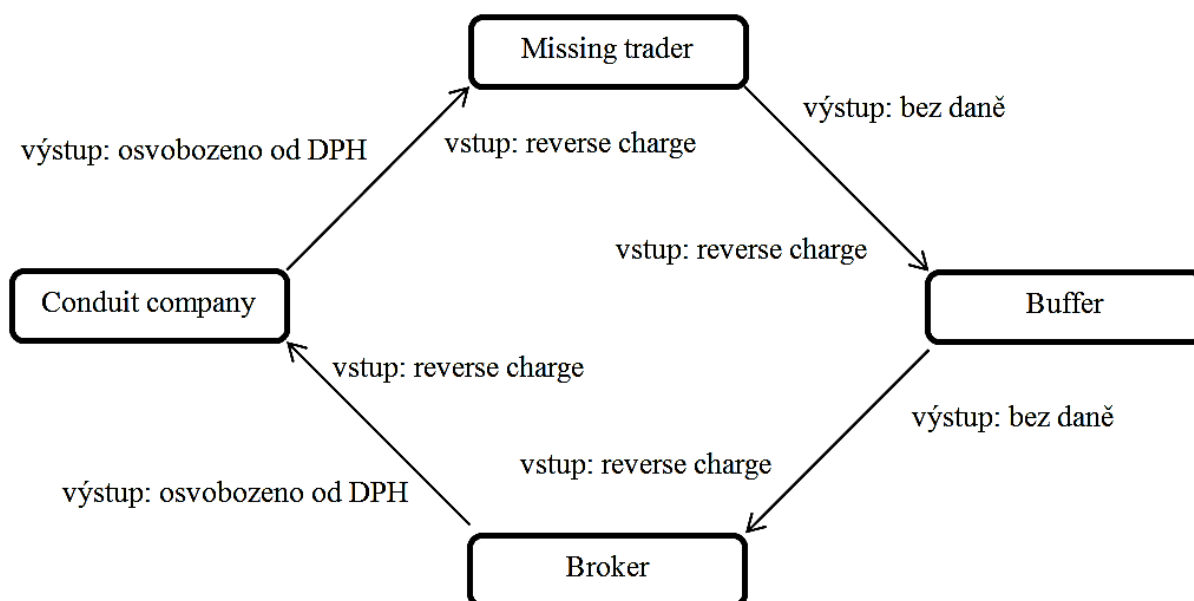
Samozřejmě stěžejní dopad, s čímž počítá i Finanční správa, by všeobecný režim přenesení daňové povinnosti měl mít v boji proti karuselovým a řetězovým podvodům. Předmětný systém eliminuje funkci daňových subjektů označených jako missing trader a broker, jejichž popis je uveden v podkapitole 3.3.5. Na obrázku č. 3 a 4 je znázorněna komparace v odvodu DPH v karuselovém řetězci před a po využití generálního reverse charge mechanismu při zdanitelném plnění v hodnotě základu daně nad 17 500 EUR.

Obrázek 3: Odvod DPH v běžném režimu



Zdroj: Vlastní práce autora

Obrázek 4: Odvod DPH ve všeobecném režimu přenesení daňové povinnosti



Zdroj: Vlastní práce autora

Jak je již výše uvedeno, tak v předmětném režimu je daň odváděna až při dodání zboží či služby neplátcí DPH či konečnému spotřebiteli. Odpovědnost za výběr daně by tak byla přesunuta na bedra daňových subjektů provozujících maloobchod a poskytování služeb osobám nepovinným k dani. S tímto nastává logicky problém zvýšení daňových úniků typu krácení příjmů popsaných v podkapitole 3.3.4. Pokud by ale tímto režimem byly výrazně omezeny dosud nejvýznamnější daňové úniky z karuselových podvodů, mohl by správce daně využít personální kapacity k prověřování daňových povinností finálních plátců. K čemuž může být efektivně využita především elektronická evidence tržeb.

Další komplikace by mohla nastat z důvodu přesunu karuselových podvodů do členských států, které by nepoužívaly všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti, na což pamatuje i Směrnice Rady 2006/112/ES a při prokázání uvedeného může Evropská komise institut v užívajících členských státech zrušit.

Z důvodu nastaveného limitu pro povinné použití všeobecného systému přenesení daňové povinnosti ve výši 17 500 EUR nastává problematika fakturace zdanitelných plnění mezi nepoctivými daňovými subjekty pod stanoveným limitem. V případě rozdělení plnění do více daňových dokladů a fakturace v jednotlivých dnech zdaňovacího období se předmětný institut stává zbytečným. Samozřejmě tímto konáním na sebe nepoctivé daňové subjekty zaměří pozornost správce daně na základě analýzy údajů z kontrolních hlášení, který tak bude mít

indicie k zadržování neoprávněných nadměrných odpočtů a zahájení příslušného daňového řízení. Přesto je téměř jisté, že nepoctivé daňové subjekty budou tuto praxi využívat a mnozí jistě i úspěšně. Správce daně pak bude muset složitě prokazovat úmyslné jednání daňových subjektů z důvodu vyhýbání se zákonným opatřením za účelem daňových úniků.

Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že jedině všeobecný systém přenesení daňové povinnosti, který by nebyl omezen hodnotou zdanitelného plnění, může zásadně snížit daňové úniky. V tomto případě by se stal přebytečným i institut ručení příjemce za nezaplacenou daň a mohl by být legislativně zrušen. Vzhledem k tomu, že v tuzemsku je již zavedeno kontrolní hlášení, což je i jedna z povinných podmínek pro zavedení režimu dle článku 199c Směrnice Rady 2006/112/ES, a elektronická evidence tržeb, tak by spolu s neomezeným všeobecným režimem měly synergicky fungovat při eliminaci daňových úniků na DPH.

4.2.2 Definitivní režim DPH

Na základě informací z předcházející podkapitoly je téměř jisté, že v tuzemsku bude zaveden všeobecný režim přenesení daňové povinnosti. Tento institut ale nebyl hlavní volbou Evropské komise sloužící k potírání daňových úniků (především karuselových podvodů) ve členských státech EU. Současně byl připravován návrh na tzv. definitivní režim DPH.

V únoru 2019 odsouhlasil Evropský parlament návrh Evropské komise k zavedení definitivního režimu DPH, který teď poputuje k projednání a případnému schválení Radě EU. Evropská komise si od uvedeného slibuje zastavit daňový únik odhadovaný na 50 miliard EUR v podvodech, které v současnosti postihují národní rozpočty v členských státech EU. (Hendrych, 2019)

Princip fungování předmětného systému je následující a ovlivnil by zatím pouze intrakomunitární transakce se zbožím. Plátce z členského státu A, který dodává zboží do jiného členského státu B osobě registrované k dani, by fakturoval nově hodnotu zboží včetně daně na výstupu v sazbě DPH zavedené v předmětném členském státě B. Odběratel by zaplatil dodavateli za zboží cenu s daní. Dodavatel odvede předmětnou daň svému správci daně. Způsob obchodování je tedy stejný jako při prodeji zboží vnitrostátně. Rozdíl nastává tím, že Finanční správa, která vybere daň ve státě A, pře pošle tuto daň Finanční správě členského státu B. Ačkoliv se tedy daň vybere ve státě A, tak je příjmem státního rozpočtu členského státu B. Nemění se tak pravidlo odvodu daně ve státě spotřeby plnění.

Odhady Akčního plánu Evropské komise (Evropská rada, 2016) ukazují, že definitivní režim by mohl snížit přeshraniční podvody o přibližně 40 miliard EUR (80 %) ročně. Podniky by se registrovaly k DPH pouze v jejich státě. Méně byrokracie by vedlo k úspoře odhadovaných nákladů 1 miliard EUR ročně pro podniky, např. podniky již dále nebudou muset sestavovat souhrnné hlášení. Aby byl umožněn postupný přechod, mohly by důvěryhodné podniky ověřené daňovými správami, včetně malých a středních podniků, zpočátku nadále nakupovat zboží bez DPH v jiném členském státě a platit DPH ve své zemi. V budoucím systému by všechny podniky, které obchodují v jiných členských státech, mohly vyřídit DPH prostřednictvím online systému v jejich domovské zemi.

Uvedené změny by samozřejmě zapříčinily rozsáhlou novelizaci Směrnice Rady 2006/112/ES a příslušné legislativy každého členského státu EU. Z těchto změn by logicky pramenily problémy a chyby vyvstalé až zavedením do praxe, které by mohly být využity nepoctivými daňovými subjekty k páčání daňových podvodů.

Dále lze určitě očekávat zvýšenou administrativní zátěž správce daně doprovázenou zvýšenými náklady na její činnost. Spolupráce mezi Finančními správami všech členských států by se musela posunout úplně na jinou úroveň, protože se bude jednat o transfery velkého množství dat a vysokých peněžních částek.

Evropská komise na základě implementace definitivního režimu věří především v omezení daňových úniků z karuselových podvodů, což je logické. Otázkou je, jakou měrou se naopak zvýší daňové úniky jiného druhu. Dále není zřejmé, jakým způsobem se bude ověřovat či prokazovat nárok na odpočet daně z těchto intrakomunitárních transakcí u odběratele v jiném členském státě. Pokud si tento odběratel uplatní nárok na odpočet daně a dodavatel ve svém členském státě vykázanou daň neuhradí svému správci daně, tak vznikne opět daňový únik. Uvedenému lze snad jedině zabránit vznikem nároku na odpočet daně pod podmínkou ověření odvedení DPH správci daně v členském státě příslušného dodavatele. Případně zavedením intrakomunitárního institutu ručení za nezaplacenou daň příjemcem zdanitelného plnění, což si snad ani nelze vzhledem k administrativní složitosti představit.

4.2.3 Opatření plátců DPH

Jedním z důležitých opatření by mělo být i zvýšení informovanosti poctivých plátců, aby se nestali nevědomě účastníky daňových podvodů. Dodržováním níže uvedených rad, lze nepřímo některé druhy daňových úniků snížit. Jedná se o taková opatření, která by měli provádět plátci samotní při přijetí zdanitelných plnění od jiných plátců, aby úspěšně obhájili nárok na odpočet daně na vstupu. Doporučené postupy vyplývají z rozsudků Nejvyššího správního soudu, Soudního dvoru EU a informací GFŘ. Plátci při uplatnění nároku na odpočet daně musí v první řadě splnit formální a hmotněprávní podmínky vyplývající z ustanovení § 72 a 73 ZDPH. Formální podmínkou je zejména mít k dispozici daňový doklad splňující podmínky stanovené v ustanovení § 26 až 35a ZDPH. Hmotněprávními podmínkami jsou pak použití přijatého zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování stanovených plnění, faktické uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a uskutečnění deklarovaným dodavatelem.

Z hmotněprávních podmínek správce daně nejdříve prověřuje, zda se přijaté zdanitelné plnění reálně uskutečnilo. Dle rozsudku NSS 1 Afs 10/2010-71 pouhým předložením formálně bezvadného daňového dokladu nevzniká plátci automaticky nárok na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je na dokladu deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Při prokazování nároku na odpočet daně musí být v první řadě prokázána sama existence zdanitelného plnění. (Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 10/2010 - 71)

Dále je povinnost plátce prokázat uskutečnění přijatého zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem. Plátce tím identifikuje osobu, jenž má jím uhrazenou daň odvést do státního rozpočtu. Správce daně musí mít možnost v případě pochybností prověřit, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu. Stejný názor má i NSS například v následujícím rozsudku (Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 102/2012 - 54): „Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH.“ Z toho vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá.

Po řádném prokázání splnění hmotněprávních a formálních podmínek ještě nemá plátce vyhráno a správce daně na základě zjištěných skutečností může zkoumat, zda nedošlo k podvodnému uplatnění nároku na odpočet daně. Daňovým podvodem na DPH judikatura SDEU stejně jako NSS např. v rozsudku 9 Afs 111/2009-274 ze dne 21. 4. 2010 vymezuje situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. (Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009 - 274)

Naštěstí pro poctivého plátce, pokud se do podvodného řetězce nevědomě zapojí, leží důkazní břemeno na správci daně, aby prokázal, že tento plátce se vědomě účastnil předmětného daňového podvodu. (Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 427/2017 - 48)

Zároveň dle jiného rozsudku NSS (Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017 - 60) ačkoliv je znakem podvodu skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, tak nelze v užším smyslu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je na správci daně, aby hledal skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.

Správce daně na základě výše uvedených rozsudků a dalšího vždy musí prokazovat, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do podvodu. Uvedené potvrzuje i Rozsudek SDEU ve spojené věci Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL. „Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“ (Rozsudek SDEU spojené věci C-439/04 a C-440/04). Správce daně tak musí prověřovat standardní okolnosti předmětného obchodu a opatření daňového subjektu.

Poslední instancí pro plátce je pak možnost, že sice o uplatněný nárok na odpočet daně nepřijde, ale stane se ručitelem nezaplacené daně nepoctivým dodavatelem. Institut ručení dle ZDPH již byl analyzován v podkapitole 4.1.5. a je na plátcích, aby se zdrželi takového jednání, kterým by podmínky ručení naplnil.

Na základě výše uvedených informací, je důležité, aby daňový subjekt důkladně ověřoval své dodavatele a schraňoval důkazní prostředky, kterými by vždy prokázal svá tvrzení, a že při obchodních transakcích jedná vždy v dobré víře, i pokud by se nevědomě zúčastnil daňového podvodu na DPH. Smyslem přijatých opatření nemusí být nutně odhalení podvodu, ale spíše prověření solidnosti dodavatele. Správce daně může po daňových subjektech požadovat určitou obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, tj. přijetí rozumných opatření, kterými zamezí své účasti na podvodném jednání.

Daňový subjekt by vždy měl ověřovat obchodní partnery ve všech veřejně dostupných registrech, např. obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, ARES, insolvenční rejstřík, registr plátců DPH, VIES, webová prezentace partnera apod.

Dále je vhodné ke každému daňovému dokladu vytvářet pomocí kontrolních mechanismů procesů spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním. Každý daňový subjekt by měl vytvářet spolehlivou auditní stopu tím, že bude uchovávat související účetní záznamy a dokumenty, např. objednávky, doklady o platbách, smlouvy, příjemky a výdejky materiálu apod. (Informace GFŘ, 2013). Auditní stopa by měla být přiměřená k velikosti daňového subjektu a daného obchodního případu.

Daňový subjekt by si měl v neposlední řadě dávat pozor na nestandardní okolnosti v obchodních transakcích. Těmi mohou být např. nepožadování uzavření písemných smluv, požadování vysokých hotovostních plateb, plateb na nezveřejněné účty nebo účty v zahraničí, neobvykle nízká cena zboží či služby, nevydávání doprovodných dokumentů (předávacích protokolů, dodacích listů, certifikátů apod.), za dodavatele jednájí neoprávněné osoby, dodavatel objektivně nerozumí dané komoditě, podezřelé okolnosti přepravy zboží, neznámé místo nakládky zboží, dodavatel neplní zákonné povinnosti apod.

4.2.4 Spolupráce s orgány činnými v trestním řízení

Správce daně jakmile při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 DR, má povinnost ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řád, ve znění pozdějších předpisů, podat bezodkladně trestní oznámení. Příslušný OČTŘ se musí s trestním oznámením vypořádat a v případě naplnění skutkovou podstaty trestného činu zahájit s daňovým subjektem trestní řízení. Dle ustanovení § 138 a násl. zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, je trestným činem škoda většího rozsahu dosahující částky nejméně 50 000 Kč, zločinem je značná škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč a zvláště závažný zločinem je škoda velkého rozsahu dosahující nejméně částky 5 000 000 Kč.

Určitě není tajemstvím, že spolupráce mezi OČTŘ a Finanční správou dlouhá léta efektivně nefungovala. Trestání pachatelů především sofistikovaných daňových úniků bylo na nízké úrovni, pokud vůbec nějaké. V některých případech dokonce docházelo k nepodání trestních oznámení Finanční správou, v jiných případech zase o špatné vyhodnocení trestních oznámení OČTŘ a jejich odložení. V případě pachatelů významných daňových úniků povětšinou platí, že výsledkem daňového řízení u těchto osob je pouze vytvoření nedobytné daňové pohledávky a pachatelé nepostihne žádný trest. Právě zlepšená spolupráce by v budoucnosti mohla být tím pravým nástrojem v potírání daňových úniků na DPH a to i ve formě preventivní.

Uvedené zahrnuje včasné podávání trestních oznámení ze strany Finanční správy s náležitými informacemi a stěžejními důkazními prostředky dříve, než z podezřelých daňových subjektů zbydou pouze prázdné schránky. Též je důležitá selekce v podávání trestních oznámení pouze na případy, které opravdu naplňují skutkovou podstatu trestného činu, aby OČTŘ nebyly zahlcené irelevantními oznámeními. Na druhé straně je též žádoucí zkvalitnění práce pracovníků OČTŘ a zvýšení jejich znalostí příslušné daňové legislativy. OČTŘ disponuje v některých případech efektivnějšími nástroji k potírání daňových úniků než Finanční správa, dokáže identifikovat a následně postihnout konkrétní fyzické osoby, které organizují daňové úniky.

5 ZÁVĚR

Ze všech informací obsažených v bakalářské práci je evidentní, že k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty dochází často, ve velkých objemech a jejich odhalování je pro správce daně čím dál tím více komplikované. Finanční správa České republiky se na ně také nejvíce orientuje a zavádí neustále nová opatření k jejich zamezení. Stejnou činnost vyvíjí i instituce Evropské unie a v blízké budoucnosti můžeme očekávat zavedení stěžejních změn v intrakomunitárním obchodování.

Všechny daňové úniky, které byly popsány v bakalářské práci, snižují inkaso daně z přidané hodnoty pro potřeby členského státu a Evropské unie, ale také narušují konkurenční prostředí a porušují základní podstatu jednotného systému daně z přidané hodnoty, a to její neutralitu. Nejvýznamnějším a nejsložitějším únikem jsou bezesporu karuselové podvody a nejvíce opatření je namířeno k jejich odstranění. Analýza jednotlivých uvedených nástrojů prokázala, že povětšinou mají schopnost eliminovat daňový únik v krátké době a po jejich zavedení došlo k omezení objemu souvisejících daňových úniků. Některé nástroje jsou efektivnější než jiné a například kontrolní hlášení eliminovalo ve velkém fiktivní fakturování. Bohužel ne zcela, protože tento druh úniku je natolik rozšířen, že například správce daně v Praze není kapacitně schopen všechny nesrovnalosti za každé zdaňovací období prověřit. Zároveň začali nepoctiví plátcí inovativně využívat oddíl kontrolního hlášení, ve kterém není povinnost uvádět daňové identifikační číslo dodavatele.

V závěru bakalářské práce byla navržena opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty, která mají určitě potenciál objem úniků dále snižovat. Některá z nich budou v nejbližší době v tuzemsku zavedena, takže jejich efektivitu bude možné po určitém čase vyhodnotit. Plátcům samotným byla doporučena opatření, jejichž dodržáním budou schopni úspěšně prokázat oprávněný nárok na odpočet daně a případně se nezaplést do podvodného řetězce nebo prokázat nevědomou účast. Finanční správa by měla důkladněji informovat plátce o těchto opatřeních, což by jí v budoucnu usnadnilo práci. Zároveň bylo doporučeno zaměřit se na spolupráci Finanční správy s orgány činnými v trestním řízení, čímž lze docílit toho, že jediným trestem pro osoby podílející se na podvodném jednání nebude pouhé nevrácení nadměrného odpočtu. Ve finále by bylo vhodné, aby veřejnost a hlavně daňové subjekty přistupovali k placení daní jako k něčemu, co není trest, ale slouží k podpoře jejich podnikání či ke zlepšení života obecně. To by ale musela politická reprezentace disponovat s penězi daňových poplatníků hospodárně a účelně a vyvarovat se případům plýtvání a korupce.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

6.1 Monografické zdroje

BABČÁK, Vladimír, Anna ROMÁNOVÁ a Ivana VOJNÍKOVÁ. Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky, I. díl. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika, 2015. 380 s. ISBN 978-80-8152-303-8.

BÁRTA, Jan, Olga HOCHMANNOVÁ a Jiří ŠKAMPA. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015. 509 s. ISBN 978-80-7380-523-4.

HÁLEK, Vítězslav. Karuselové obchody. 1. vyd. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6.

KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. Státní zastupitelství. 2014, roč. 12, č. 5, s. 11. ISSN 1214-3758. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR

LEDVINKOVÁ, Jana. Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů. 7. vyd. Praha: VOX, 2015. 396 s. ISBN 978-80-87480-34-2.

MARTINEZ, Jean-Claude. Daňový únik. 1. vyd. Praha: HZ, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ve znění pozdějších předpisů

SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. 1. vyd. Praha: Leges, 2017. 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. VAT Frauds (Carousel Frauds). 1. vyd. Praha: Leges, 2017. 136 p. ISBN 978-80-7502-201-1.

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 253/2008 Sb., zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 360/2014 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

6.2 Internetové zdroje

Celní správa, 2019. SPD a EKO daně. In: *Celnisprava.cz* [online]. [cit. 2019-4-11]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/spdInternet.aspx>

Evropská rada, 2016. The future of VAT. In: *Europa.eu* [online]. 7. 4. 2016 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/attachment/IP-16-1022/en/VAT_factsheet.pdf

Evropská rada, 2019. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Eur-lex.europa.eu* [online]. 16. 1. 2019 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1553032819593&uri=CELEX:02006L0112-20190116>

Evropský parlament, 2016. Zpráva o virtuálních měnách 2016/2007(IN). In: *Europarl.europa.eu* [online]. 3. 5. 2016 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2016-0168_CS.pdf

GFŘ, 2011. Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH. In: *Financnisprava.cz* [online]. 9. 11. 2011 [cit. 2019-4-13]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesen-da-613>

GFŘ, 2013. Finanční správa ČR zveřejní od 1. 4. 2013 na svých internetových stránkách bankovní účty plátců DPH. In: *Financnisprava.cz* [online]. 23. 1. 2013 [cit. 2019-4-11].

Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/financni-sprava-cr-zverejni-od-1-4-2013-754>

GFŘ, 2016. Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun. In: *Financnisprava.cz* [online]. 14. 6. 2017 [cit. 2019-4-11]. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>

GFŘ, 2017. Analýza zajišťovacích příkazů vydávaných Finanční správou ČR. In: *Mfcr.cz* [online]. 14. 9. 2017 [cit. 2019-4-13]. Dostupné z:

https://www.mfcr.cz/assets/cs/media//Analyza_2017-09-14_Analyza-zajistovacich-prikazu-vydavanych-Financni-spravou.pdf

GOLA, Petr, 2017. Zvyšování nepřímých daní je v EU trendem. Jak se vyvíjí sazby DPH v roce 2017? In: *Finance.cz* [online]. Mladá fronta, 12. 4. 2017 [cit. 2018-12-14]. Dostupné z:

<https://www.finance.cz/489543-dph-eu-2017/>

HENDRYCH, Lukáš, 2019. Europoslanci umožnili Babišovi zavést "jeho" reverse charge. Ale jen dočasně. In: *Zpravy.aktualne.cz* [online]. Economia, a.s., 13. 2. 2019 [cit. 2019-4-13].

Dostupné z:

<https://zpravy.aktualne.cz/zahranici/evropsky-parlament/konec-danovych-podvodu-europoslanci-podporili-nova-pravidla/r~e224992c2ef111e9b981ac1f6b220ee8/?redirected=1555317957>

Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, č. j. 47484/17. In: *Financnisprava.cz* [online]. 19. 6. 2017 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFŘ_NESPO.pdf

Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 3 č. j. 101/13. In: *Financnisprava.cz* [online]. 14. 7. 2017 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/2017-07-14_Informace_GFŘ_pro_verejnost_NESPP_ve_zneni_dodatku3.pdf

Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění po novele zákona od 1. 7. 2017 č.j. 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 11. 7. 2017 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_DPH_Info_k_ruceni2.pdf

Informace GFŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH, č. j. 10148/13/7001-21000-506729. In: *Financnisprava.cz* [online]. 27. 3. 2013 [cit. 2018-12-19]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Informace_GFR_k_fakturaci.PDF

Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, ve znění aktualizace účinné ke dni 25. 2. 2019 č.j. 13847/19/7700-00130-711462. In: *Financnisprava.cz* [online]. 22. 2. 2019 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/13847_19_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP_aktualizace.pdf

MFČR, 2013. Daňové nedoplatky a daňové úniky. In: *Mfcr.cz* [online]. 1. 10. 2013 [cit. 2018-12-16]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

MFČR, 2017. Finanční správa bude při zajišťování daně postupovat vstřícněji. In: *Mfcr.cz* [online]. MFČR, 14. 9. 2017 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/financni-sprava-bude-pri-zajistovani-dan-29602>

MFČR, 2018. Stát loni hospodařil s druhým nejlepším výsledkem od roku 1997, schodek dosáhl 6,2 mld. Kč. In: *Mfcr.cz* [online]. MFČR, 3. 1. 2018 [cit. 2018-12-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-leden-listopad-2017-30618>

MFČR, 2019. Česká republika požádala o plošný reverse charge. In: *Mfcr.cz* [online]. MFČR, 16. 1. 2019 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-pozadala-o-plosny-revers-34001>

MFČR EET, 2018. Kolik přináší EET? Odhady Ministerstva financí se naplňují. In: *Mfcr.cz* [online]. MFČR, 21. 9. 2018 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z:

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/kolik-prinasi-eet-odhady-ministerstva-fi-32989>

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16. In: *Usoud.cz* [online] 15. 12. 2017 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z:

https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/2017/Pl._US_26_16_na_web_vcetne_vsech_disentu.pdf

Nejvyšší kontrolní úřad, 2014. Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17 Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu. In: *Nku.cz* [online]. [cit. 2019-4-11]. Dostupné z:

<https://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf>

NĚMEC, Jan, 2018. Účtenková loterie přitahuje profesionální hráče. Zvládnou registrovat i tisíce účtenek měsíčně. Velkou část lidí už ale omrzela. In: *Ekonom.ihned.cz* [online]. Economia, a.s., 18. 10. 2018 [cit. 2019-4-11]. Dostupné z:

<https://ekonom.ihned.cz/c1-66294980-uctenkovka-pritahuje-profi-hrace-registruji-i-tisice-uctenek>

Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009 - 274. In: *Nssoud.cz* [online] 21. 4. 2010 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0111_9Afs_0900_9522b278_eec4_42b4_bf51_61857e3dba06_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 10/2010 - 71. In: *Nssoud.cz* [online] 16. 3. 2010 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0010_1Afs_1000071A_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 102/2012 - 54. In: *Nssoud.cz* [online] 4. 4. 2013 [cit. 2019-4-12]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0102_1Afs_120_20130416154413_prevedenno.pdf

Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 78/2017 - 33. In: *Nssoud.cz* [online] 26. 2. 2018 [cit. 2019-4-12].

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0078_5Afs_1700033_20180223114803_20180226142016_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. In: *Nssoud.cz* [online] 30. 1. 2018 [cit. 2019-4-12].

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0060_5Afs_1700060_20180205134356_20180207104017_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 427/2017 - 48. In: *Nssoud.cz* [online] 21. 3. 2018 [cit. 2019-4-14].

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0427_1Afs_1700048_20180418153252_20180419104017_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2014 - 31. In: *Nssoud.cz* [online] 16. 4. 2014 [cit. 2019-4-12].

Dostupné z:

[nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0027_1As__14_20140423101233_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0027_1As__14_20140423101233_prevedeno.pdf)

Rozsudek SDEU spojené věci C-439/04 a C-440/04. In: *Eur-lex.europa.eu* [online] 6. 7. 2006

[cit. 2019-4-14]. Dostupné z:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1555162295406&uri=CELEX:62004CJ0439>

VLKOVÁ, Jitka, 2018. Poslední platí. Podvádět s DPH díky ztracenému obchodníkovi už nepůjde. In: *Idnes.cz* [online]. MAFRA, 3. 10. 2018 [cit. 2018-12-18]. Dostupné z:

https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/dph-karusel-podvody-reverse-charge-dane-eu.A181003_430359_ekonomika_fih

7 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Tabulka 1: Historický vývoj sazeb DPH v ČR.....	15
Obrázek 1: Základní schéma karuselového podvodu.....	28
Obrázek 2: Příklad řádku kontrolního hlášení.....	35
Obrázek 3: Odvod DPH v běžném režimu.....	51
Obrázek 4: Odvod DPH ve všeobecném režimu přenesení daňové povinnosti.....	52

8 SEZNAM ZKRATEK

ČR – Česká republika

DŘ - Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

ZDPH – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

ZoET - Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů

DPH - daň z přidané hodnoty

DUZP - datum uskutečnění zdanitelného plnění

EU - Evropská unie

JČS - jiný členský stát Evropské unie

GFŘ - Generální finanční ředitelství

MFČR - Ministerstvo financí České republiky

NKÚ - Nejvyšší kontrolní úřad

DIČ – daňové identifikační číslo

VAT – value added tax

VAT ID - value added tax identification

VIES – VAT Information Exchange System

EET – elektronická evidence tržeb

OČTŘ – orgány činné v trestním řízení

NSS – Nejvyšší správní soud

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

ÚS - Ústavní soud

ARES - Administrativní registr ekonomických subjektů Ministerstva financí